

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.004/2015/7.szám

A Kúria a dr. Somos Géza ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. október 8. napján kelt 6.K.27.848/2013/14. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 20. 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 Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 6.K.27.848/2013/14. számú ítéletét, valamint az alperes 2889321625 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 250.000 (kétszázötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

I n d o k o l á s

A felperes fő tevékenységi köre szőlőbor termelése, a 2008. VI. n.évben a felperes különböző termelőktől - a , a és a (korábban:) - vásárolt különböző kategóriájú borszőlőket. A felperes és a részére értékesítést végző gazdasági társaságok áfa adónemben nem független félnek minősülnek. A számlák áfa tartalmát a felperes levonásba helyezte.

Az elsőfokú adóhatóság a 2008. IV. n.évre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél. A revízió részről értékelték a termelőknél lefolytatott vizsgálatok- és a hegybírók, illetőleg a Hegyközségek Nemzeti Tanács adatait, továbbá igazságügyi szakértői bizonyítást folytattak le a borszőlő felvásárlási egységárának megállapítására. Azt is rögzítették, hogy a termelők és a felperes között a gazdasági események megtörténtek.

A revízió megállapításaira tekintettel az elsőfokú adóhatóság 2008. október-december hónapokra 12.494.000 forint adókülönböt állapított meg a felperes terhére, az adóhiánynak minősülő hányad után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Indokolása szerint a számlakibocsátók azért tudtak a piacinál magasabb eladási árat alkalmazni, mert a az üzleti partnereknél végzett művelés költségeit fiktív tételekkel megemelte (ezáltal a cégcsoporthoz tartozó cégeknek befizetendő áfája nem keletkezett, amelyekről a cégcsoport tagjai tudtak). Határozatát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1.§ (8) bekezdésére alapította, és a szokásos piaci árhoz képest állapította meg, hogy a számlákat nem valós gazdasági eseményről állították ki.

Az alperes a 2889321614 számú határozatával az indokolási rész megváltoztatásával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Rögzítette, hogy a adóigazgatási eljárásban a másodfokú adóhatóság az elsőfokú adóhatóság határozatát megsemmisítette és a tényállás további tisztázása érdekében új eljárás lefolytatására utasított, azonban a művelésre vonatkozó megállapítások hatályon kívül helyezése nem befolyásolja a felperes ügyében tett megállapítások jogszerűségét, azaz a borszőlő vásárlásról szóló számlák hiteltelenségét. A számlákban feltüntetett borszőlő vételárak az igazságügyi szakértői bizonyítás eredményeként kirívóan túlzó mértékűek, nem felelnek meg a piaci viszonyoknak, az egységár túlzott volta miatt hiteltelenek a számlák.

Az alperes az elsőfokú adóhatóság által alkalmazott, Art. 1.§ (8) bekezdése helyett az Art. 2.§ (1) bekezdése alapján minősítette a felperes által befogadott számlákat hiteltelenek. Értékelése szerint ezen hiteltelenség miatt nem következtek be az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ (1) és 127.§ (1) bekezdés feltételei.

Az elsőfokú bíróság tanúbizonyítási eljárás lefolytatását követően jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

Az ítélet indokolása szerint a felperes nem kérte igazságügyi szakértői bizonyítást, és az általa indítványozott tanúk előadásai nem voltak alkalmasak a szakértői véleményben foglaltak megdöntésére, a borszőlő eltérő egységárának megállapítására. A rendelkezésre álló adatok szerint a számlák árai a szokásos piaci árhoz képest aránytalanul magasak, ez a tény pedig megdönti a számlák hitelességét. Mivel a vizsgált számlákon szereplő adatok valótlannak tekintendők, azokra az áfa levonásának jogát nem lehet alapítani. Az alperes objektív körülményekkel támasztotta alá, hogy a felperes és kapcsolt vállalkozásai között alkalmazott árak kialakítására visszaélés szerűen került sor. A felperes „alapítványon hivatkozott arra, hogy a vele szerződő feleket az adólevonási jog teljes egészében megillette volna, így az Áfa tv.

67.§ (1) bekezdésének a) pontja alkalmazásának a jelen ügyben nem volt helye".

Az Art. 2.§ (1) bekezdés szerinti rendeltetésszerű joggyakorlással összefüggésben az elsőfokú bíróság hivatkozott az Európai Unió Bírósága a C-255/02. számú ítéletének 74., 75. és 81. pontjaira, illetőleg a C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyek 53. pontjára. A C-425/06. számú ügy kapcsán kiemelte, hogy az ügylet tisztán mesterséges jellegét a nemzeti bíróságnak kell feltárni.

Az elsőfokú bíróság kifejtette, hogy a felperes által vásárolt borszőlő ellenértéke nem tükrözte a piaci viszonyokat. Az ügyletek végén a gazdasági esemény megvalósult, de az abban részt vevő felperes és vele szerződő nem független felek szándéka egyértelműen adóelőny megszerzésére irányult. A felperes magatartása nem felelt meg az Art. 2.§ (1) bekezdésében foglaltaknak, a vizsgált jogügyletek egyik célja az Áfa.tv. rendelkezéseinek megkerülése volt.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kért, mert az megalapozatlan és jogszabálysértő.

Előadta, hogy az ún. nem független felek szerződéses kapcsolataiban alkalmazott árak esetén a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: HÉA irányelv) 80. cikk (1) bekezdése, illetőleg az Áfa tv. 67.§ (1) bekezdése ad lehetőséget arra, hogy az adóhatóság a felek között létrejött jogviszonyba beavatkozzon. Ez azonban nem az áfa levonási jog gyakorlásának megtagadására, csupán az adóalap korrekciójára ad felhatalmazást. A felperes partnereit az adólevonási jog teljes egészében megilleti, így a rendelkezés nem alkalmazható.

Az Art. általános szabályának alkalmazására a perbeli jogvitában nincs jogszerű lehetőség, mint ahogy arra a jogalkotó is rámutatott az Art. 2.§-ához fűzött indokolásában: az adózás rendjének alapelvei az adózás általános zsinórmércéjét képezik, amelyhez képest egyes adótörvények tartalmazhatnak speciális szabályokat, amelyek „erősebbek” az általános szabályoktól.

Álláspontja szerint megalapozatlan a jogerős ítélet az árak eltúlzott mértékét illetően is, ugyanis a szakértő saját tapasztalata, illetve a beazonosíthatatlan termelőktől beszerzett információi nem tekinthetők az Áfa.tv. 255.§ (1) bekezdés szerinti összehasonlítható körülménynek.

A által végzett művelési munkák beemelésére az alperesnek nem volt jogszerű lehetősége, egyébként is a nála lefolytatandó vizsgálatra még nem is került sor.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálta felül. A jogerős ítélet azon alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát végezte el, amely a releváns tények közül egyértelműen kirekesztette a bér-szőlőművelésre vonatkozó tevékenységét, így arról érdemben a jogerős ítélet sem rendelkezett. Erre tekintettel a Kúria sem értékelte az erre vonatkozó adatokat, a felülvizsgálati kérelem ezen irányú érdemi elbírálását mellőzte.

Az Áfa törvénynek az adó alapját az ellenérték helyett a szokásos piaci árban meghatározó 67.§ (1) bekezdés a) pontja az értékesítőket egészében megillető áfa levonási jog miatt nem alkalmazható. Ezért a Kúria nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy a felek további következtetéseiből melyik lenne az irányadó.

A Kúria értékelése szerint az alkalmazandó joganyagra nézve kiemelendő, hogy az áfa adónemre irányadó normák körében kell eljárni. Az Áfa tv. azonban a 259.§ 13.a) pontja szerinti nem független felek közötti számlázási viszonyokban nem alkalmaz olyan kifinomult szabályokat, mint a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. rendelkezései a kapcsolt vállalkozások esetében (transzferár), így a Kúria lehetőségei sem voltak olyan árnyaltak, mint lettek volna a tao adónem vizsgálata során. A Kúria irányadónak az Art., a HÉA irányelv, az Áfa tv. rendelkezéseit tekintette.

A felek által nem vitatott tény, hogy a felperes és a számlakibocsátók az Áfa tv. 259. 13.a) pontja szerinti nem független felek. Az elsőfokú adóhatóság az Art. 1.§ (8) bekezdésére tekintettel, a szokásos piaci ártól eltérő ellenérték miatt állapította meg, hogy a számlák nem valós gazdasági eseményről lettek kiállítva. Az Art. 1.§ (8) bekezdés szerint ugyanis a szokásos piaci ártól eltérő szerződési feltételeket alkalmazó kapcsolt vállalkozások ügyleteit adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni; nem alkalmazható e rendelkezés, ha a kapcsolt vállalkozások magatartása megfelel a független felektől az adott esetben elvárható piaci magatartásnak.

Az elsőfokú bíróság által vizsgált alperesi határozat ezt egyértelműen elvetette, határozatának alapja az Art. 2.§ (1) bekezdése, mely szerint az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában

nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés, vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

A hozzáadottérték-adó szabályainak körében alapvetés mind az, hogy a levonhatóság szinte alanyi jog, mind az, hogy a levonási jog korlátozható, a korlátozás esetén azonban mind a tényállást, mind az alkalmazandó tételes szabályokat koherensen kell egymáshoz rendelni. Alperes a szokásos piaci ár alkalmazását elvetette, ehelyett hívta fel az Art. 2.§ (1) bekezdését, a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvi intézményét. Az Art. alapelvi rendelkezései általános törvényi követelményeket határoznak meg valamennyi adózó számára, valamennyi adónemben. Az alapelvek az egyes adónemekre irányadó törvényekben realizálódnak. Ezekben az esetekben csak az vizsgálható, hogy a konkrét jogszabályi hely sérelmet szenvedett-e, amennyiben nem, nem lehet megkerülni a tételes jogot, és közvetlenül az alapelvre alapozni adókülönbözetet. Kapcsolatuk ennyiben nem tekinthető a klasszikus általános és különös viszonyának.

A Kúria korábbiakban is ennek megfelelően döntött. Több határozatában megfogalmazta, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének alkalmazására azokban az esetekben kerülhet sor, ahol az adott jogügylet létrehozásának egyetlen racionális indoka az adóelőny elérése. Azonban az Áfa.tv. szabályozási struktúrájából következően a nem rendeltetésszerű joggyakorlásra való hivatkozás önmagában ekkor sem elégséges az adóhatósági határozat jogszerűségének megalapozásához, többlet tényállási elem hiányában csupán az Art. 2.§ (1) bekezdésére áfa adónemben nem alapítható elmarasztaló döntés (pl. Kfv.I.35.678/2014/5.szám, Kfv.I.35.762/2014/4. szám).

A jogerős ítélettel vizsgált, az elsőfokú határozat indokait megváltoztató alperesi határozat azonban csupán a szokásos piaci ártól eltérő ellenérték alkalmazásával kívánta igazolni, hogy az érintett adózók valódi célja az adóelkerülés volt, és ezért nem hiteles a számla. Nem vizsgálta, és nem bizonyította, hogy pl. az egyes adózóknál az alkalmazott ár mennyiben befolyásolja az őket érintő adóalapot, vagy sor került-e a folyamatban áfa meg nem fizetésére, vagy a pénzt visszajuttatták-e valamelyik másik szereplőhöz, és minderről az ügyletek résztvevőinek volt-e tudomása. Kizárólag a szokásos piaci ártól eltérő ellenértékkel nem bizonyítható az ügylet tisztán mesterséges-, az adólevonási jog megtagadására okot adó jellege. Az alperes nem mondta meg, hogy milyen adóelkerülést valósított, vagy kívánt megvalósítani a felperes, vagy nem független felei.

A felperes helytállóan hivatkozott az Art. 2.§ (1) bekezdésének téves alkalmazására, melyre tekintettel a Kúria a Pp. 275.§ (4)

bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, egyben az alperes határozatát is hatályon kívül helyezte az elsőfokú határozatra kiterjedően. Az új eljárásra kötelezést a Kúria mellőzte, mivel az alperesi határozatban ismertetett tényállás nem tartalmaz olyan elemeket, melyeknek a további bizonyításával esetlegesen eltérő következtetést lehetne levonni.

A hatályon kívül helyezésekre tekintettel a Kúria mellőzte a felülvizsgálati kérelem adóigazgatási eljárásban keletkezett szakérői véleményre vonatkozó előadásának értékelését.

A pervesztes alperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontja alapján megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2015. június 18.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné
sk. bíró**

**dr. Oláh
dr. Láng Erzsébet**

A kiadmány hitelével:

tisztviselő