

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.639/2014/13.szám

A Kúria a dr. Füredi Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Auth Mária jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pécsi *Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* 2014. június 06. napján kelt 7.K.27.430/2013/28. számú ítélete ellen a felperes által 30. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Pécsi *Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* 7.K.27.430/2013/28. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.008.900 (hárommillió-nyolcezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2009. november 16-án kapcsolt vállalkozásaként jelentette be az I. T. S. s.r.o.-t (szlovák társaság), amely 2009. október 16-án került bejegyzésre Szlovákiában, tulajdonosa, ügyvezetője azonos a felperesével. A felperes „közvetítői jutalék”, „közvetítői jutalék és ügyviteli szolgáltatás” megnevezésekkel általános forgalmi adó (áfa) áthárítása nélkül bocsátott ki számlákat e társaság részére. A számlák kibocsátásának alapját a felperes és a szlovák társaság között 2009. november 16-án létrejött megállapodás (Megállapodás1) képezte. Ebben a felperes átadta az általa működtetett „M. I. A. S.” szolgáltatás üzemeltetési jogát a szlovák társaságnak brand névvel és a Mistral-Minibus.hu weboldallal együtt határozatlan időre, díjmentesen. A szlovák társaság pedig megbízta a felperest magyarországi

képviselőjével, ügyviteli tevékenység ellátásával általánosan díj ellenében. A felperes a 2009. október 15-én kelt szerződés (Megállapodás2) szerint díjmentesen használatba adta a szlovák társaságnak a tulajdonában lévő gépjárműveket is.

Az adóhatóság a felperesnél 2010-2011. adóévekre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az alperes a 2013. október 8. napján kelt határozatában helyben hagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, a felperes terhére 30.089.000 Ft áfa adókülönböt írt elő, amelyből 11.300.000 Ft-ot folyószámlát nem érintő, 18.789.000 Ft-ot folyószámlát érintő adókülönbötnek egyben adóhiánynak minősített, 9.394.000 Ft adóbírságot szabott ki, 4.729.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel, könyvek, nyilvántartások jogszabályi előírásoktól eltérő vezetése miatt 100.000 Ft mulasztási bírsággal sújtotta.

Az alperesnek az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére alapított jogi álláspontja következő volt: A Megállapodások színlelt szerződések. Ezekkel a felperes azt a látszatot keltette, hogy a szolgáltatást egy másik tagállamban bejelentett adóalany végezte el, így minimalizálta áfa fizetési kötelezettségét, amellyel a gazdasági életben jogosulatlan előnyre tett szert a jogszabályok betartásával működő vállalkozásokkal szemben. A személyszállítási szolgáltatásokat ténylegesen a felperes teljesítette, a szlovák társaság szerepe kizárólag számlák kiállítására korlátozódott. A felperes az általa valóságban teljesített szolgáltatások utáni áfa fizetési kötelezettségének nem tett eleget, könyvei, nyilvántartásai nem voltak alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására, ezért ez az Art. 108. § (1)-(6) bekezdései, és (9) bekezdése alapján becsléssel került megállapításra. A becslési eljárás során az árbevétel az azonos időszakban hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között folytató adózók kereseti jövedelmi viszonyaiból kiindulva került meghatározásra. Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 2. §-ára, 4. § (1) bekezdésére, 5. § (1) bekezdésére, 6. § (1) bekezdésére, 40. §-ára, 55. § (1) bekezdésére, 56. §-ára, 65. §-ára, 82. § (1) bekezdésére alapította.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok javára történő megváltoztatását, fizetési kötelezettsége törlését, vagy az alperes határozatának hatályon kívül helyezése mellett az alperes új eljárásra kötelezését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A szolgáltatást igénybe vevőknél egyes

adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést folytatott le, beszerezte a szolgáltatást igénybe vevők írásbeli nyilatkozatait, vizsgálata kiterjedt a megrendelésekre, ezek visszaigazolására, megkereste a szlovák adóhatóságot, tájékoztatást kért az illetékes közlekedési felügyelőségtől is. A bizonyítékok alapján megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy a magyarországi személyszállításokat ténylegesen a felperes végezte el, a szlovák társaság tevékenysége kizárólag számlakiállításokra korlátozódott. Ez utóbbit alátámasztja az is, hogy a szlovák társaság a használatába adott gépjárművek után nem fizetett bérleti díjat, Magyarország területére nem rendelkezett szállítói engedéllyel, a gépjárművezetők valamennyien magyar állampolgárok, zömmel Megyei lakosok voltak, és a rendelések felvételére jellemzően a honlapokon keresztül került sor. A megrendelők részére a felperesi képviselő által adott tájékoztatás is alátámasztja a szlovák adóhatóság megállapításait, mely értelmében a szlovák társaság személyszállítást 2010. és 2011. évben főleg Budapestről, Pécsről végzett Horvátországba, Ausztriába, Romániába, Szlovákiába. A felperesi képviselő a járművek útvonaláról nyilvántartást nem tudott átadni, az áfa - mentes személyszállításról kiállított számlákon a megtett útvonal, indulás, érkezési hely, távolság nincs feltüntetve. A felperes által kiállított járulékot feltüntető számlákon sincs megjelölve, hogy a közvetítői szolgáltatásokra vonatkozna. A szlovák társaságnak nem volt garázsa, üzlethelyisége és székhelyén ténylegesen nem végzett gazdasági tevékenységet. A felperes által becsatolt iratok nem alkalmasak az alperesi határozatban jogszerűen megállapított tényállás kétségbe vonására, a polgári perben hozott ítélet nem befolyásolja a gazdasági esemény adójogi minősítését, ezt az alperes az Art. 1. § (7) bekezdésének és 2. § (1) bekezdésének megfelelően végezte el. Tekintettel arra, hogy belföldön a személyszállítási szolgáltatást a felperes teljesítette, alaptalanul hivatkozott az Áfa tv. 140. § b) pontjára.

Az elsőfokú bíróság a felperes további bizonyítási indítványait, mint szükségteleneket, a per tárgyához, az ügy érdemi eldöntéséhez nem tartozókat utasította el és rögzítette, hogy az alperesi döntés nem sérti a tőke és szolgáltatások szabad áramlásának elvét sem, mivel jelen ügyben a felperes belföldi tevékenységének minősítésére került sor, mégpedig jogszerűen.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 1. § (7) bekezdésének, 6. §-ának, 14. §-ának, az Áfa tv. 2. § a) pontjának, 40. §-ának, 105. §-ának, 140. §-ának, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 163. §-ának, 206. §-ának, a tisztességes eljárásra vonatkozó alapelvnek. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság „nem folytatott

alapos bizonyítást, a bizonyítékok mérlegelése okszerűtlen, a tényállás megalapozatlan és bizonyítatlan". Sérelmezte bizonyítási indítványai elutasítását és azt, hogy az elsőfokú bíróság nem adott helyt az Art. 1. § (7) bekezdésének alkotmányossági vizsgálatára vonatkozó kérelmének. Fenntartotta keresetben is kifejtett álláspontját, mely szerint nem ő, hanem a szlovák társaság végezte a személyszállítási tevékenységet, amelyhez, a határozatok szerinti megállapításokkal ellentétben, rendelkezett járművekkel, buszvezetőkkal, járulékot, adót fizetett, GPS szerződéseket is kötött.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az elsőfokú bíróság, a felperes érvelése ellentétben, az Art. 1. § (7) bekezdésének alkotmányossági szempontból történő vizsgálatára vonatkozó kérelmet alakszerű végzésben utasította el (7.K.27.430/2013/27/I.). A Kúria sem ad helyt az e körben előterjesztett felperesi indítványnak, és utal arra, hogy e törvényhely vizsgálatát az Alkotmánybíróság a 724/B/1994. számú határozatában már elvégezte. E határozatában kimondta, hogy „az a szabály, mely szerint a szerződéseket – általában a jognyilatkozatokat – valóságos tartalmuk szerint kell megítélni, olyan általános jogelv, amelynek az Art.-ben történt külön kimondása nélkül is érvényesülnie kell". Ez a törvényi rendelkezés „csak arra biztosít jogot az adóhatóságnak, hogyha a nyilatkozatban kifejezésre jutó akarat és a tényleges szerződés tartalom egymástól eltér, a jognyilatkozatokat a palástolt ügylet szerint minősítse. Ez azonban nem módosítja – nem is érinti – a felek közötti polgári jogi szerződést, hanem csak a jognyilatkozat adóügyi minősítését határozza meg".

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria, a Pp.275. §-a szerinti szabályozásból következően, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH2002.29., BH2012.179.).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli

jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet kizárólag iratszerű adatokat, tényeket tartalmaz, az ebben megállapított tényállás hiánytalan, okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyítékértékelésen alapul, és az elsőfokú bíróság teljesítette indokolási kötelezettségét is. A jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A felperesi felülvizsgálati kérelem, mely tartalmát tekintve, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányul, nem fogadható el, alaptalan.

A bíróságnak, a Pp. 163. § (1) bekezdése értelmében, csak a per eldöntéséhez szükséges tények megállapítása végett kell bizonyítást elrendelnie. A per eldöntése szempontjából jelentős és releváns tények körét pedig a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezések határozzák meg. A Pp. 3. § (4) bekezdése is akként rendelkezik, hogy a bíróság nincs kötve a bizonyítási indítványhoz, és mellőzi azoknak a bizonyításoknak az elrendelését, illetve a már elrendelt bizonyítás kiegészítését vagy megismétlését, amely a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen, de a mellőzés okáról ítéletének indoklásában számot kell adnia. E törvényi előírások a perbeli esetben valamennyi felülvizsgálati kérelemben kifogásolt bizonyítás mellőzés kapcsán betartásra kerültek. Az e körben, továbbá a jogerős ítéletben egyéb kérdésekben is kifejtett jogi álláspontot a Kúria osztja, ezért nem kívánja megismételni. A felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel csupán a következőkre kíván rámutatni:

A Pp. 4. § (1) és (2) bekezdései értelmében a bíróságot határozatának meghozatalában más hatóság döntése, illetve az ezekben megállapított tényállás nem köti. Ha a jogerősen elbírált bűncselekmény vagyoni jogi jogkövetkezményei felől polgári perben kell határozni, a bíróság a határozatában nem állapíthatja meg, hogy az elítélt nem követte el a terhére rótt bűncselekményt. Az ismertetett törvényi szabályozásból egyértelműen következik, hogy egy büntetőügyben megállapított tényállás nem köti a közigazgatási bíróságot. A perbeli jogvita továbbá adójogi jogviszonyból ered, ezért elbírálására nem a büntető és polgári, hanem a pénzügyi jogi jogszabályi rendelkezések az irányadók (KGD2007.97., KGD2006.24., BDT2010.2197., EBH2005.1257.).

A felperes felülvizsgálati kérelmében, az előzőekben ismertetett jogszabályi rendelkezésekre és az Art. 1.§ (7) bekezdése szerinti szabályra is figyelemmel, alaptalanul sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem értékelte javára a szerzői jogdíj megfizetése tárgyában polgári ügyben hozott ítéletet. Utal e körben a Kúria még arra is, hogy az alapeljárás tárgyát nem képező, a felülvizsgálati kérelem

előterjesztésére nyitva álló határidő letelte után benyújtott büntetőügyben készült szakvélemény ugyanezen okok miatt, továbbá a Pp. 275. §-a szerinti szabályozásra figyelemmel sem értékelhető a felperes javára (KGD2008.193., KGD2012.42. és 60., BH2002.490., BH2002.447.).

A felperesi érveléssel ellentétben nem volt vitatott a közigazgatási és a peres eljárás során sem, hogy a szlovák társaság bejelentett fő tevékenysége egyéb személyszállítási szolgáltatás volt. A felperes azonban az alperesi határozatban és a jogerős ítéleten is egyenként ismertetett, értékelt, továbbá egymással egybe vetve is megvizsgált egybehangzó bizonyítékok értelmében nem a személyszállítás elősegítését, hanem magát a személyszállítást végezte el, ő teljesítette az ehhez kapcsolódó egyéb tevékenységet is, amelyből következően a szlovák társaság részére nem nyújtott képviseleti, ügynöki, ügyviteli szolgáltatást.

Az elsőfokú bíróság, az Áfa tv. 5. és 6. §-a szerinti rendelkezésre figyelemmel, helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéssel rögzítette, hogy nem tekinthető gazdasági tevékenységnek az, ha a szlovák társaság fő tevékenységét teljes egészében, szerződés alapján, tényleges egy másik társaság, azaz a felperes látja el belföldön.

A felperes alaptalanul hivatkozott a tényállás tisztázatlan voltára, ebből következően jogszabálysértésre, a személyszállítást igénybe vevők nyilatkoztatása kapcsán. Az áfa fizetési kötelezettséget ugyanis nem a szolgáltatást igénybe vevőnek, hanem a felperesnek kellett volna teljesítenie az Áfa tv. 2.§ a) pontja, 4. § (1) bekezdése, 40. §-a értelmében. A felperes a közigazgatási és peres eljárás során semmivel nem tudta alátámasztani előadását, mely szerint a személyszállítást nem ő, hanem a szlovák társaság végezte volna, illetve ő kizárólag közvetített szolgáltatást teljesített volna. A szlovák adóhatóság tájékoztatásából is egyértelműen megállapítható, hogy nem tudta igazolni, honnan végzett szállítást, mely helyszínről indult, hol ért véget az útvonal, így nem állapítható meg az áfa mentesség. A felperesi társaság képviselője nem tudott átadni nyilvántartást a járművek útvonaláról, és nem csak a szlovák társaság, hanem a felperes sem rendelkezett hiteles útnyilvántartással, a menetlevelek, gépjárművek, teljesítményét, a szállított személyek számát, megtett útvonalat... stb. hitelesen igazoló alapbizonylatokkal. A szlovák adóhatóság által megkeresésre adott tájékoztatásból egyértelműen kitűnik az is, hogy a szlovák társaságnak nem volt üzlethelyisége, garázs, parkolóhelye. A felperes által megjelölt honlapokon még csak utalás sincs a szlovák társaságra. A honlapokon feltüntetett elérhetőség kizárólag a felperesé, illetve a felperesi képviselőé. Az első fokú bíróság ezért a felperes tevékenységét az Áfa tv. rendelkezéseinek megfelelően értékelte.

Az elsőfokú bíróság helytálló következtetésre jutott akkor, amikor az Art. 1. § (7) bekezdése, és a 2. § (1) bekezdése alapján megállapította az adóminimalizálást és a jogosulatlan gazdasági előny elérése érdekében történő színlelt szerződéskötéseket. Az adóelőnyt eredményező ügylet valóban nem jogellenes. Jogellenessé akkor válik, ha annak célja nem a gazdasági tevékenység jogszerű végzése, hanem színlelt szerződésekkel adóköteles tevékenység utáni adófizetési kötelezettség alóli kibújás. A rendelkezésre álló adatok alapján az elsőfokú bíróság okszerű bizonyítékértékeléssel, indokolási kötelezettségét is teljesítve, helytállóan állapította meg, hogy a szerződések megkötésével a felperes célja arra irányult, hogy azt a látszatot keltse, hogy a szolgáltatás nyújtását egy másik tagállamban bejegyzett adóalany végzi el, ezért az áfa fizetési kötelezettséget minimalizálva a gazdasági élet további szereplőivel szemben jogosulatlan előnyre tett szert. A felperes adó nélkül teljesítette a szolgáltatást, az adó nélküli teljesítés, pedig egyértelműen azt eredményezi, hogy az adóalany olcsóbban, kisebb összegért tud ajánlatot tenni, szolgáltatást teljesíteni, így ügyfélköre, eredményessége, árbevétele jelentősen megnövekedhet azokkal szemben, akik törvényesen, a jogszabályi rendelkezéseket betartva járnak el.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján, hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. november 19.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró