

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.038/2017/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Szikszai Csaba ügyvéd (fél címe)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Pálné dr. Sági Andrea jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.833/2015/16. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.833/2015/16. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felmerült felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes egyéni vállalkozói engedélyt 2014. március 18-án váltotta ki. A P. Kft.-től (a továbbiakban: P.Kft.) befogadott 2014. március 21-i „speciális vízzáró bevonatrendszer”-ről

kiállított számla alapján 1.998.000 forint áfa tekintetében levonási jogot kívánt gyakorolni.

- [2] A P.Kft. 2011. november 17-én alakult, alapítója a felperes, aki a céget 2013. szeptember 5-én a P. s.r.o. (a továbbiakban: Sro.) szlovák gazdasági társaságnak értékesítette. Az új tulajdonostól 2014. május 22-i hatállyal egy panamai céghez került át a számlakibocsátó. A P.Kft. ügyvezetője a felperes maradt, székhelye azonos a felperes állandó lakcímével, egyéb telephellyel nem rendelkezett. A P.Kft. 2014. március havi bevallásában 7.560.000 forint 27%-os kulcs alá tartozó értékesítést és 2.041.000 forint fizetendő adót vallott.

A szlovák Sro., és a panamai G. mögött tulajdonosi szempontból szintén a felperes állt: az Sro képviselőjeként a felperes értékesítette a P.Kft-t a panamai cég részére, amelynek a képviseletében szintén ő maga járt el.

- [3] A ... szám alatti ingatlan (amely természetben azonos a ... alatti ingatlannal) a felperes tulajdonában állt, majd adás-vétel jogcímen 2013.08.14-én a P.Kft. tulajdonjogát jegyezték be. A felperes, mint kivitelező és az Sro., mint megrendelő 2014. március 20-án kötött szerződést a kéki ingatlan szigetelési munkálatairól: a felperes biztosította az anyagot és felügyelte a kivitelezést. A felperes a P.Kft-től beszerezett anyagot 2014. június 30-i teljesítési idővel 10.300.000 forint összegben kiszámlázta az Sro. részére; az ügyletet levonási joggal járó közösségi termékértékesítésként határozta meg.

A levonási joggal érintett számla szerinti ügylet ellenértékét a P. Kft. felé a felperes pénzmozgás nélkül, az Sro-val szemben fennálló követelés engedményezésével rendezte.

- [4] Az elsőfokú adóhatóság a 2014. március 18. - március 31. közötti időszakra áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le a felperesnél. Ennek során a felperes iratain és nyilatkozatain túlmenően kapcsolódó vizsgálatot folytattak le a P.Kft-nél. A P.Kft. 2014. márciusi bevallásában szerepeltek az időközben felszámolás alá került C. Kft. (a továbbiakban: C.Kft.) 2013. augusztus 1-jén kiállított, a felperesnek kiszámlázott termékek, eszközök beszerzéséről szóló számlái: felperes előadása szerint azért ekkor, mert azokat költözés, festés miatt most találta meg. A C.Kft. felszámolójával a C.Kft. nem vette fel a kapcsolatot, iratokat nem adott át. A C.Kft. alapítója felperes volt, a céget 2013. július 29-én értékesítette egy USA-beli cégnek, a felszámolás egy éven belül megindult.

- [5] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2014. március 18-31. közötti időszakra összesen 1.998.000 forint jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely után 50%-os adóbírságot alkalmazva 999.000

forint adóbírságot állapított meg.

Az alperes a 3144734301 számú határozatával az elsőfokú határozatot az adóbírság tekintetében megváltoztatta, azt 200%-os mértékre felemelve 3.996.000 forintban állapította meg. Indokolása szerint a felperes, mint a P.Kft. vezető tisztségviselője és egyben képviselője járt el önmagával, mint egyéni vállalkozóval megkötött jogügylet során. A számlakibocsátó nevében a számla kiállítása során képviselőként tehát ugyanaz a személy járt el mint a számla befogadásánál: maga az adózó. A gazdasági esemény kapcsán pénzmozgás nem történt. Az elsőfokú adóhatóság sem vitatta a felújítási munkák elvégzését, csupán azt mondta ki, hogy a gazdasági esemény nem azon felek között és nem úgy történt, ahogyan a számla mutatja. Lényegében egy kvázi „egyszereplős” ügylet volt, egységes gazdasági tevékenység, melynek a számlákon keresztül történő átfuttatása az áfa levonhatóságát célozta.

A kereseti kérelem

- [6] A felperes kereseti kérelmében a teljes alperesi határozat megváltoztatását, illetve hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte. Keresetlevelének III. pontjában az alperesi határozattal kapcsolatos észrevételeket, a IV. pontban a vállalkozói (adó)folyószámlával, az ahhoz rendelhető számszaki adatokkal kapcsolatos észrevételt terjesztett elő.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Rögzítette, hogy mivel az adóhatósági irat a meghatalmazott képviselő mellett az adózónak is kézbesíthető, így alaptalan az a felperesi sérelem, hogy az alperes a határozatot mind az adózónak, mind a jogi képviselőnek megküldte. Az alperesi határozat a bevallásban feltüntetett visszaigényelhető adó összegét nem fogadta el, áfa fizetési kötelezettséget a felperes terhére nem állapított meg, ennél fogva a perbeli határozat jogszerűségének kérdésében közömbös, hogy a felperes az Sro. cégnek kiszámlázott termékértékesítést adómentes szolgáltatásnak tekinti. Közömbös az is, hogy a felperes véleménye szerint a szlovák cégnek a helyi szabályok alapján mit kellene fizetni, illetve, hogy a HÉA Irányelv 287. cikkét - amely az éves árbevétel és az alanyi mentesség kérdését vizsgálja - a felperes magára nézve miként értelmezi.
- [8] Kiemelte, hogy az alperesi határozat nem a polgári ügyletek érvényességéről, hanem a felperes adó-visszaigényléséről foglalt állást. Az adóhatóságnak és a nemzeti bíróságnak mindig vizsgálnia kell a konkrét ügyletek gazdasági ésszerűségét, ezek tisztán

mesterséges jellegét, a gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági, személyes kapcsolatot, azt, hogy a közbeékelte gazdasági szereplők igénybe vétele nem akadályozza-e a vonatkozó jogszabályi rendelkezések alkalmazását. Amennyiben az ügylet alapvető célja az adóelőny megszerzése, akkor jogellenes, visszaélészerű, rendeltetésellenes joggyakorlás valósul meg. Ennek keretében kibocsátott számlákra alapítottan nem gyakorolható adólevonási jog. Az adóhatóságnak a ténylegesen megvalósult gazdasági eseményeknek megfelelő adókötelezettséget kell megállapítani és ennek alapján kell döntenie a számlák tartalmi hitelességéről és az adólevonási jog gyakorolhatóságáról.

- [9] Az elsőfokú bíróság az ügyletsorozat bemutatásával megállapította, hogy annak végső célja az volt, hogy a szlovák cég a terméket a felperes, mint egyéni vállalkozó „szakmai ellenőrzését és felügyeletét” igénybe véve felhasználja azon a magyarországi belföldi ingatlanon, amelynek az ingatlan-nyilvántartási adatok szerint 2013. augusztus 14-ig a felperes a tulajdonosa, ezen időponttól pedig a P.Kft. volt. Az elsőfokú bíróság kitért arra, hogy a tulajdonviszonyokat illetően a felperes az ellenőrzés során ellentmondó nyilatkozatot tett. Végső hivatkozása szerint az ingatlannak a szlovák cég a tulajdonosa, csak az okiratot szerkesztő ügyvéd elfelejtette a szerződést a földhivatalba benyújtani. A felperes az ügyletsorozat „dokumentálását” (levelezés, megrendelések, szerződések) összességében maga végezte. Az ügyletsorozat adójogi eredménye az, hogy a C.Kft. adókötelezettségeinek teljesítése nem ellenőrizhető. A cég a számláit csak 2014 márciusában „találja meg” a számlakibocsátó, úgy hogy nála a továbbértékesítésből áfa befizetési kötelezettség márciusban sem keletkezik. A felperes a termék „átadását” a szlovák cégnek adómentes közösségi ügyletnek (szolgáltatásnak) minősíti.
- [10] Mindezeket egybevetve az alperes helytállóan állapította meg, hogy az ügylet lényegében egy „egyszereplős” ügylet volt, egységes gazdasági tevékenység, amelynek a számlákon keresztül történő átfuttatása alapvetően a felperes egyéni vállalkozásában az áfa levonhatóságát célozta. Az ügyletsorozatban érintett termékek és ingatlan a cégeken keresztül közvetve végig a felperes tulajdonában volt, a termék cégeken és egyéni vállalkozásokon történő objektív gazdasági életszerűség nélküli körbe papirozása az 1.998.000 forint áfa-visszaigénylésre irányult. A felperes független jogalanyokra és a polgári jog szabályai szerinti lehetőségekre történő hivatkozása az ügy adójogi megítélése szempontjából a perbeli esetben súlytalan. Az áfa visszaigényelhetőség dokumentálásának a valóságban egyetlen szereplője a felperes (fantomizált C.Kft.-nek a fantomizálást megelőző tulajdonosa, a P.Kft. tulajdonosa magánszemélyként, majd a szlovák cégen keresztül a szlovák cég tulajdonosa, a szlovák cég és a P.Kft. képviselője, egyéni vállalkozó).

- [11] Az elsőfokú bíróság az adóbírság tekintetében is alaptalannak értékelte a felperes kereseti kérelmét, mert az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) nem tesz különbséget a kiutalást kérő és a kiutalást nem kérő adózók között. A felperes az eset valamennyi körülményét figyelembe véve egyértelműen jogellenes áfa-visszaigényelhetőséget dokumentált a költségvetés szándékos megkárosítása érdekében.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és az ítélet helyett a jogszabályoknak megfelelő új határozat, vagy az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet jogszabálysértő, mert ütközik mind az Art. 170.§ (1), mind a 171.§ (2) bekezdésével. Jogsértő továbbá azért, mert az elsőfokú bíróság „Ítéletével jóváhagyta/helybenhagyta a NAV jogsértő intézkedését, sőt az Ítélet 3. o. utolsó előtti bekezdése szerint az adóhatóság megfelelő döntést hozott, amellyel az Ítéletet hozó bíróság mindenben egyetértett.”

A felülvizsgálati kérelem további részeiben a felperes szó szerint megismételte e keresetlevél III. és IV. pontjaiban foglalt, az alperesi határozat jogszerűtlenségét vitató kereseti indokokat.

- [13] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

- [15] A Pp. 272.§ (2) bekezdése következtében a felülvizsgálati kérelemben nemcsak hivatkozni kell a jogerős ítélet jogszabálysértésére, hanem azt is elő kell adni, hogy az miért és mennyiben sérti a hivatkozott rendelkezést.

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelmének indokaként többségében a jogerős ítélettel elbírált kereset indokait ismételte meg. A Kúria előtti eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi, vagy az elsőfokú hatósági határozattal, és az ezt megelőző ellenőrzéssel összefüggésben előadott jogszabálysértések vizsgálatára. Az adóigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezés és az alperesi határozatot vitató kereseti indokok megismétlése nyomán nem állapítható meg a jogerős ítélet által megsértett jogszabályi hely (pl. Kúria Kfv.I.35.458/2012/7. és Kfv.I.35.089/2014/10.szám).

- [17] Kétségtelen, hogy az adóigazgatási határozat bírósági

felülvizsgálatának az alperesi határozat az alapja. A felülvizsgálati kérelemben azonban nem az alperesi határozat anomáliáit, hanem azt kell bemutatnia a felperesnek, hogy az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem korlátai között miben és miért értékelte jogszerűtlenül az alperesi határozatban megjelenő gazdasági-eseményt, számlázási folyamatot.

- [18] A felperesnek a Pp. 206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdéseinek megsértését kellett volna előtárni, de ez elmaradt. Felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélethez kapcsolódóan csak arra hivatkozott, az azért jogszabálysértő, mert azzal az elsőfokú bíróság helybenhagyta a NAV jogsértő intézkedését, sőt a jogerős ítélet 3. oldal utolsó előtti bekezdése szerint az adóhatóság megfelelő döntést hozott. A felperesnek ezen általános, konkrétumot nem tartalmazó előadását érdemben nem lehetett összevetetni a jogerős ítélet indokolásával, nem lehetett meghatározni, hogy a felülvizsgálati kérelem III. és IV. pontjaiban foglaltakat miként lehetne a jogerős ítélet indokolásához kapcsolni. Példaszerűen utal a Kúria a felperes adó-folyószámlára, a Ptk-ra, illetve versenyjogra történő hivatkozására: az megállapítható, hogy a kérdéseket az elsőfokú bíróság elbírált, arra irányuló konkrét indokot azonban nem adott elő, hogy a jogerős ítélet e körben miért lenne jogsértő.
- [19] A jogerős ítélet 3. oldal utolsó előtti bekezdése valóban azt tartalmazza, hogy „A bíróság megítélése szerint az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, és az ügyben alkalmazandó jogszabályok részletes ismertetése, helyes értelmezése, a bizonyítékok megfelelő értékelése alapján megfelelő döntést hozott, amellyel a bíróság is mindenben egyetért.” Ezt követően azonban az elsőfokú bíróság részletesen kifejtette indokait, összevetette a felperesi előadást és a bizonyítékokat, meggyőződéséről számot adott, okfejtés logikus és közérthető. A jogerős ítélet belső rendszere alapján a 3. oldal utolsó előtti bekezdésében az elsőfokú bíróság megelőlegezte a végső következtetést, de ezen technikai/szerkesztési okból az ítélet nem tekinthető a hatályon kívül helyezést lehetővé tevően jogszabálysértőnek.
- [20] A felülvizsgálati kérelem az elsőfokú bíróság által megsértett jogszabályként tételesen megjelölte az Art. 170.§ (1) és 171.§ (2) bekezdését, de részletes indokot ezen kérdésben sem adott elő. Az Art. 170.§ (1) második mondata szerint az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. A 171.§ (2) bekezdés értelmében nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az adólevonási jog olyan módon történő jogszerűtlen gyakorlása, amely az elsőfokú bíróság által megállapítottan alapvetően a felperes egyéni vállalkozásában az áfa levonhatóságát célozta, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításának tekintendő. Ennek következtében az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette az alperes által alkalmazhatónak, illetve nem mérsékelhetőnek a 200%-os adóbírságot.

[21] A fentiek szerint a felperes nem jelölt meg felülvizsgálati kérelmében olyan jogszabályhelyet, amit az elsőfokú bíróság megsértett volna, ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

[22] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[23] A felperes felülvizsgálati kérelmében személyes költségmentesség engedélyezését kérte. Figyelemmel azonban arra, hogy ezen kedvezményt részére már az elsőfokú bíróság biztosította, a Kúria mellőzte a kérelem ismételt elbírálását. A felperes személyes költségmentességére tekintettel a tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

[24] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. január 11.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**