

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.690/2017/9.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Kises Éva Ügyvédi Iroda (fél címe, ügyintéző ügyvéd: dr. Kises Éva)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Kempf-Kocsis Edina kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.040/2015/78. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.040/2015/78. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 150.000 (százötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.288.500 (egymillió-kétszáznyolcvannyolcezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes tulajdonosa az A. Spa. olasz cég mellett ... Önkormányzata (a továbbiakban: Önkormányzat).

A felperes, mint eladó 2007. június 29-én adásvételi szerződést kötött az Önkormányzattal, mint vevővel a, és hrsz.-ú, a Duna partján fekvő telephelyről, ipartelepről és gazdasági épületről. A felek a vételárat összesen 67.080.000 + 13.416.000 forint áfa, bruttó 80.496.000 forintban állapították meg. A kiállított számlát 2007. június 29-ei teljesítési időponttal a felperes szerepeltette bevételei között.

Az ingatlanok beszerzése megjelent az Önkormányzat áfa analitikájában, de bevallásában levonhatóként nem tüntette fel. Az ingatlanokat az Önkormányzat azonban a későbbiekben, 2007. december 29-én értékesítette 271.560.000 + 54.312.000 forint áfa, bruttó 325.872.000 forint ellenében. Az értékesítéskor az Önkormányzat önellenőrzést nyújtott be 2007. július hónapra, és az ingatlanok utáni áfát-t levonásba helyezte.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a Kúria Kfv.I.35.501/2012/8. számú ítéletével elrendelt megismételt eljárásban a 2007. január-júniusi hónapokra általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. A Kúriától kapott iránymutatás alapján az elsőfokú adóhatóságnak kizárólag a közös hozzáadottértékadó-rendszeről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: HÉA Irányelv) 80. cikke szerint eljárva kellett állást foglalni a perbeli ingatlanokhoz tartozó adóalap megállapítása során.

[3] A megismételt ellenőrzés megállapítása szerint a felperes és az Önkormányzat között fennáll a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdése szerinti tulajdonosi kapcsolat, a termékértékesítésre is sor került, továbbá a felperesi értékesítés során az ellenérték alacsonyabb volt, mint a szabad piaci forgalmi érték. A piaci értéket összehasonlító adatok alkalmazásával 180.600.000 forintban állapította meg az adóhatóság.

Az Önkormányzatnál lefolytatott bevallások utólagos vizsgálata során rögzítették, hogy a polgármester 2008. február 5-én kelt nyilatkozata szerint az ingatlanokat alaptevékenységéhez, gazdasági fejlesztési célú kikötőfejlesztésre vásárolta meg, amely adólevonásra nem jogosította. A nem továbbértékesítési céllal beszerzett, de utóbb mégis értékesített ingatlanhoz kapcsolódó pótlólagos áfa levonási jog az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 39.§ (3) bekezdése szerint nyílt meg. A pótlólag rendezendő adót tehát az értékesítés időpontjához igazodóan kell elszámolni. Az Önkormányzatnál az ingatlanok értékesítésével magvalósuló adólevonási jog nem 2017. július hónapra, és nem is a teljes összegre, hanem csak annak arányos részére keletkezett. Ennek folytán a felperes vevőjét a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontja szerinti adólevonási jog nem teljes mértékben illette meg.

[4] Mivel a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) alpontja szerinti feltételek fennálltak, az elsőfokú adóhatóság a szabadpiaci forgalmi értéket tekintette adóalapnak. Az eladási ár és a szabadpiaci forgalmi érték különbözeteként jelentkező 16.684.000 forint áfa tartalmat az elsőfokú adóhatóság a 2007. január 1. - június 30. közötti időszakra adóhiánynak minősülő adókülönbségként állapította meg, amely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az adóbírság mértékének csökkentésére lehetőséget látott, mert a felperes a tőle elvárható körütekintéssel járt el. Terhére szóló körülmény nem volt megállapítható, és javára lehetett értékelni, hogy első alkalommal lett nála jogszabálysértés feltárva; emiatt az adóhatóság 10%-os mértékű adóbírságot alkalmazott.

A késedelmi pótlék esedékességi időpontjára nézve nem látott lehetőséget kivételes méltányosság gyakorlására.

Az alperes a 3146754701/2015. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

A kereseti kérelem

[5] A felperes keresetében vitatta az ingatlanok forgalmi értékének, mint áfa alapnak a meghatározását, az Önkormányzat adólevonási jogosultságának kérdését. A forgalmi érték meghatározására a dr. H. Cs. által készített magán szakértői véleményt csatolta, és igazságügyi szakértő bevonását indítványozta. Kérte a bírság és a késedelmi pótlék mellőzését.

Az elsőfokú ítélet

- [6] Az elsőfokú bíróság igazságügyi szakértői bizonyítás lefolytatását követően jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.
- [7] Az igazságügyi szakértői bizonyításra tekintettel az alperes két alkalommal - először a 2060561786/2016., majd a 2060584134/2017. számú döntéseivel - módosította határozatát. Az elsőfokú bíróság alkalmazta a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 337.§ szerinti permegszüntetés intézményt. A módosítások következtében a felperes terhére megállapított, adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözlet összege 12.885.000 forintra csökkent, és ehhez képest változott az adóbírság és késedelmi pótlék összege.
- [8] A bizonyítási eljárás során az elsőfokú bíróság az Önkormányzat ellenőrzésére vonatkozó, alperes által csatolt adóigazgatási iratok zártan kezelését rendelte el, de azokba - egyes iratoktól eltekintve - a felperes betekinthezett. Továbbra is zártan kezelte az Önkormányzat továbbértékesítésének adásvételi szerződését, számláját, az áfa analitika perbelin kívüli adatait, a felperes javára történő ellenérték megfizetésén túli bankszámla adatokat.
- [9] Az elsőfokú bíróság indokolásában kiemelte, hogy az alperes a Kúria Kfv.I.35.501/2012/8. számú ítéletéhez kötve volt, amely előírta, hogy a HÉA Irányelv 80. cikke szerint folytassa le az új eljárást. Az alperes megtartotta a tényállás tisztázás szabályait, vizsgálta a bevallásokat, számlákat, szerződéseket, tulajdoni lapokat, értékelési szakvéleményt, a saját nyilvántartásában szereplő adatokat, az Önkormányzatnál lefolytatott vizsgálat megállapításait. A tényállást alperes megfelelően tisztázta, bizonyítékait a határozat indokolása is tartalmazza. Rögzítette, hogy fennállt a HÉA irányelv ezen cikkében megjelölt tulajdonosi kapcsolat.
- [10] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére nem volt szükség, mert a HÉA Irányelv alkalmazandó szakaszának értelmezése a bíróságban nem ébresztett kétséget. A felperes tudattartalmának vizsgálata e jogszabályhely alkalmazásában nem merült fel.
- [11] A forgalmi értékben történő aránytalanság még az igazságügyi szakértői vélemény szerint is megállapítható volt. A szakvélemény nem volt sem homályos, sem ellentmondó, válaszolt minden felmerülő és a forgalmi értéket befolyásoló kérdésre, ezért új szakértő kirendelésére nem volt szükség. A piaci összehasonlító módszert alkalmazva az értékelt ingatlanokat minden egyes összehasonlító adattal egyenként vizsgálta és alkalmazott korrekciót. Lényegesen eltérő paraméterű ingatlanok összehasonlítása nyilvánvalóan nem lehetséges. A perbeli területen magas árak jellemzők, a felperes által hivatkozott illetékhivaltól beszerzett 2008. évre vonatkozó adatok más területekre vonatkoztak és a köztük lévő távolság miatt sem vethetők össze. Az elsőfokú bíróság egyetértett azzal, hogy a Duna-part alapvetően meghatározza az ingatlanok forgalmi értékét. A perbeli területen lévő ingatlanok ezért nem hasonlíthatók össze M. egyéb területén elhelyezkedő ingatlanokkal. A szakértő a korrekciós tényezők alkalmazását is részletesen megindokolta, a számszaki hibákat korrigálta. A szakértő összesen 10 korrekciós tényezőt értékelt, amelyek befolyásolják az ingatlanok értékét. Ezek közül az értékesítés időpontjára, a telek mértékére, elhelyezkedésére, megközelíthetőségére, domborzati viszonyokra, beépíthetőségükre és szinergikus értékükre állapított meg értékbefolyásoló tényezőt. A szakértő az összehasonlításnál a saját adatbázisából származó adatokat használta fel, mert az illetékosztálytól kapott összehasonlító adatok nem voltak felhasználhatók fekvésük, elhelyezkedésük és a felperes által csatolt magán szakértői véleményében is megjelenő speciális értékük miatt. Nem volt felhasználható továbbá az illetékosztálytól kapott perbeli értékesítésre vonatkozó adatbázis sem. A szakértő az

összehasonlításra felhasznált ingatlanok beazonosítására a szakvélemény kiegészítésében kielégítően válaszolt és azokat bemutatta. Az elsőfokú bíróság a szakértőt a tárgyaláson is meghallgatta, aki szakvéleményét a felmerült kérdésekre kiegészítette, így azt az elsőfokú bíróság ítéletének alapjául elfogadta.

- [12] Alaptalan volt a felperesnek a Pp. 336/A. § (2) bekezdés alkalmazására vonatkozó kérelme. A felperes nem is az iratokba való betekintés biztosítását kérte, hanem az Önkormányzat vizsgálatával kapcsolatos iratok megküldését, amelyek adótitoknak minősülnek. A felperes az adóhatósági határozatokból és a jegyzőkönyvi megállapításokból a megfelelő és szükséges tájékoztatást megkapta az Önkormányzatnál történt vizsgálatok eredményeiről. A revizori jegyzőkönyv kivonatban tartalmazta a vizsgálati jegyzőkönyv felperesre vonatkozó megállapításait. Az alperes az erre vonatkozó felperesi kifogás tárgyában sem követett el az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértést. A felperes a tárgyalás során megtekinthette az Önkormányzatnál végzett ellenőrzés valamennyi olyan iratát, amely a felperesi adómegállapítással kapcsolatos volt.
- [13] A felperes által benyújtott szakértői véleményt az alperes és a bíróság is vizsgálta. Az adóhatóság az Art. 126.§-ának megfelelően becsülte a forgalmi értéket, míg az elsőfokú bíróság a felperesi indítványra beszerzett szakértői véleményt alkalmazva döntött a forgalmi érték meghatározásáról. Az ellenőrzés során az Art. 110.§ nem volt alkalmazható, mert bizonylatok hiánya az eljárásban fel sem merült.
- [14] A felperes által hivatkozott C-621/10 és C-129/11. számú egyesített ügyekben hozott EUB ítéletek nem jelen ügy tényállására irányadók, az alkalmazandó HÉA irányelv 80. cikke az adóalap meghatározásánál az általánostól eltérő rendelkezéseket tartalmazza.
- [15] Az adóhatóság nem az Áfa tv. 22.§ (6) bekezdése alapján állapította meg adókülönböt a felperes terhére, hanem a HÉA irányelv 80. cikke alapján, ezért az általa hivatkozott alkotmányossági aggály nem értékelhető.
- [16] Az adóbírság és késedelmi pótlék tekintetében is helytálló volt az alperesi határozat. A 10%-os adóbírság kiszabása során figyelembe vettek túl a felperes nem jelölt meg további, a bírság mellőzését lehetővé tevő méltánylást érdemlő körülményt. A késedelmi pótlékra az Art. 165.§-a alkalmazandó, amely csak kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén teszi lehetővé a pótlékfizetés kezdő napjának későbbi időpontban való meghatározását, de ilyen körülményeket az adóhatóság nem tárt fel és a felperes sem jelölt meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte.
- [18] Álláspontja szerint a HÉA irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontja által megfogalmazott együttesen megkívánandó feltételek közül sem az adóigazgatási eljárásban, sem a perben nem nyert bizonyítást az, hogy Önkormányzatot a perbeli ingatlanok felperestől való megvásárlásával nem illette volna meg teljes mértékben az adólevonási jog. Az adóhatóság a felperes által iratbetekintés keretében megismerhetett iratokkal csak azt igazolta, hogy az Önkormányzat nem élt a teljes körű adólevonási joggal. Az alaptevékenységéhez tartozó kikötő fejlesztéshez való vásárlásról csak egy négy soros, objektív és hiteles bizonyítéknak nem tekinthető bizonyíték van. A megtekinteni engedett iratokból

a felperes nem kapott választ arra, hogy a perben érintett ingatlanok mennyiben térnek el az Önkormányzat részére felperes által értékesített egyéb, megállapítással nem érintett ingatlanoktól. Kiemelkedő jelentősége van annak, hogy mi volt a beszerzésnél, az adásvételi szerződésnél az Önkormányzat vételi szándéka.

- [19] Hivatkozott arra, hogy nincs belső jogi szabályozás, a HÉA irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontja nem közvetlenül hatályos és nem kogens rendelkezés, továbbá az abban írt feltételek rendkívül kis mértékben teljesültek. A felek által közösen elkövetett adóelkerülés motivációja a HÉA irányelv 80. cikke által szankcionált esetekben az, hogy a közös gazdasági érdekekkel rendelkező felek közül az eladónak úgy van adófizetési kötelezettsége, hogy a vevőnek nem, illetve nem teljes körűen keletkezik levonási joga. Így „cégcsoport szinten” nem egyenlítik ki egymást az ügylet nyomán keletkező adófizetési kötelezettség és levonási jog mértéke. Ennek megfelelően - a közös gazdasági érdekre tekintettel - a felek érdekeltek abban, hogy a vételárat minél alacsonyabb összegben határozzák meg. A Kúria ítélete azt mondta ki, hogy az adóhatóságnak a HÉA irányelv 80. cikkével összhangban kell eljárni, ami nem azonos azzal, hogy azt az alperesnek közvetlen hatállyal kell alkalmazni.
- [20] Indítványozta, hogy a Kúria a Pp. 155/A.§-ára tekintettel kezdeményezzen előzetes döntéshozatali eljárást a HÉA irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontjával összefüggésben abban a kérdésben, hogy
- vizsgálandó-e miszerint a vitatott ügylet adóelkerülést valósított-e meg, és ezzel összefüggésben az eladó tudattartalmát, vagy vélelmezni kell-e az adóelkerülésben való részvételt, mely esetben további kérdés, hogy van-e lehetősége az eladónak ezen vélelem megdöntésére;
 - figyelembe kell-e venni, hogy az adóalap korrekciójának feltételei rendkívül kis mértékben valósultak meg;
 - mivel az érintett időszakban nem volt a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontjával összhangban álló belső jogi rendelkezés, az Irányelv alkalmazható-e közvetlen hatállyal.
- [21] A számlától eltérő szabad piaci forgalmi érték nem bizonyított, ugyanis a felperes által csatolt szakvélemények szerint az alkalmazott ár nem volt alacsonyabb a szabad piaci értéknél. Ezt követően részletesen bemutatta, hogy álláspontja szerint a szakvélemény egyes sorai mennyiben vitathatók. Arra is hivatkozott, hogy a bevont ingatlanoknál az értékesítés időpontja a tulajdoni lapok hiányában nem volt meghatározható. A szakértő nem mutatott be bizonyítékokat arra nézve, hogy az értékesítésre 2006. évben került volna sor, azt a felperes sem tudta ellenőrizni. Nem állapítható meg, hogy az értékesítés évére vonatkozó korrekciókat helyesen alkalmazta-e a szakértő. Hivatkozott arra is, hogy a felperes által kért bizonyítékokat, okiratokat a szakértőnek csatolni kellett volna. A 25/1997. (VII. 1.) PM rendelet 4. számú melléklete tartalmazza az „értékelési szakvélemény tartalmi és formai követelményeit” annak kapcsán a szakvélemény kötelező tartalmi elemeit. Sérült a 33/2007. (XII. 23.) PM rendelet is, mert maga a szakértő is elismerte, hogy az illetékhivataltól nem kapott a 2008. évre vonatkozó adatokat. Összefoglaló álláspontja szerint továbbra sem megalapozott az igazságügyi szakvélemény, mert nem mutatta be az adatok okirati forrásait, illetőleg összehasonlító adatként saját adatbázisát alkalmazta, amelyhez kapcsolódóan az öt ingatlan közül csak kettő rendelkezett tulajdoni lappal és nem állt összhangban a szakértő saját bázisával a kapott adatszolgáltatás.
- [22] Az adóbírság és késedelmi pótlék tekintetében is jogszabálysértő volt az elsőfokú bíróság ítélete, mert nem vette figyelembe a kivételes méltánylást érdemlő körülményeket: az Önkormányzat csak 1%-os üzletrésszel bírt, 95%-ban gyakorolta levonási jogát, különböző forgalmi értékek merültek fel az ingatlanokra, a felperes minden tőle elvárható intézkedést megtett.

- [23] Előadta, sérült a bizonyítékok megismeréséhez való joga, mivel nem ismerhette meg teljes körűen a saját adókötelezettségét közvetlenül befolyásoló bizonyítékokat. Hivatkozott az adótitokról szóló 1/2013. KMJE határozatra. Szintén hivatkozott az iratbetekintési jog kapcsán a C-110/10. számú eseti ügy ítéletére, illetőleg az Alaptörvény tisztességes eljárásra vonatkozó rendelkezésére, az EUB kontradiktórius eljárás elvének megfelelő bizonyíték megismerési szabályokra.
- [24] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [25] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [26] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló adatok alapján vizsgálhatja felül. Az értékelhető bizonyítékok meghatározása érdekében a Kúria először a felülvizsgálati kérelem adótitokra vonatkozó előadását elemezte, azt, hogy az elsőfokú bíróság milyen bizonyítékok felhasználásával vizsgálhatta, illetve vizsgálta az alperesi határozat jogszerűségét.
- [27] A Pp. 192.§ (3) bekezdése szerint ha a perbíróság megítélése szerint a megküldött okirat tartalma üzleti titoknak vagy hivatásbeli titoknak minősül, a bíróság megkeresi a titoktartás alóli felmentés megadására jogosultat (titokgazda) a titok megismerésének engedélyezése céljából. Ha a titokgazda a megkeresés kézhezvételétől számított nyolc napon belül nem nyilatkozik, az engedélyt megadottnak kell tekinteni; erre a titokgazdát a megkeresésben figyelmeztetni kell. Egyebekben a 170. §-t megfelelően alkalmazni kell. Ha a titokgazda határidőn belül úgy nyilatkozik, hogy az üzleti vagy hivatásbeli titok felek által történő megismeréséhez nem járul hozzá, az okirat ezen része bizonyítékként nem használható fel.
- [28] Az elsőfokú bíróság az Önkormányzatra irányadóan csatolt teljes alperesi iratanyagra tévesen alkalmazta az adó tárgyú közigazgatási perben a Pp. ezen rendelkezését. Figyelmen kívül hagyta, hogy a csatolt Önkormányzati iratok egy része az Art. 54.§ (1) bekezdés a) pontja szerint, jogszerűen lett felhasználva: az adótitkot alapos okkal használják fel, ha adó vagy költségvetési támogatás ellenőrzését, az adóhatóság hatáskörébe tartozó eljárás megindítását, lefolytatását szolgálja. Ezen, minősített adatot nem tartalmazó iratok nélkül az alperesi határozat tényállásának megalapozottsága nem vizsgálható, hiányukban végső soron nem bizonyított az adóhatósági tényállás. Az Önkormányzat felperest is érintő adótitok nem viselkedik másként, mint az adóigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata során bármely más bizonyíték, azokra a Pp. XX. fejezetének hatálya alatt folyó adó tárgyú közigazgatási perben nem alkalmazható a Pp. 192.§ (3) bekezdése.
- [29] A felperes adóigazgatási határozatához okszerűen nem kapcsolódó, az alperes által bizonyítékként fel nem használt, de az alperes előtt ismert bizonyítékok tekintetében értelemszerűen szükséges a Pp. 192.§ (3) bekezdése szerinti eljárás. Az elsőfokú bíróság azonban ezen adótitok tekintetében nem nyilatkoztatta az alperest, mint titokgazdát, hozzájáruló nyilatkozata hiányában pedig az iratok ezen részei bizonyítékként nem is használhatók fel.
- [30] Az elsőfokú bíróság a Pp. 192.§ (3) bekezdés téves alkalmazása ellenére az Art. 54.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti adótitok körében biztosította a felperes számára az iratokba való betekintést, értékelte, hogy azok mennyiben szerepelnek az adóhatósági határozatokban, következtetéseit ezen

iratokra is tekintettel vonta le. A releváns adótitok bizonyítékként alapos okkal történő felhasználása, ítéleti megjelenítése megtörtént. A Pp. 192.§ (3) bekezdése szerinti iratokat a felperes nem ismerhette meg, bizonyítékként nem lettek felhasználva, de tartalmukban nem is állnak oksági kapcsolatban az alperesi megállapításokkal. Zártan való kezelésük nem okozott a Pp. szerinti, az ügy érdemi elbírálására kiható jogszabálysértést az elsőfokú bíróság részéről.

- [31] A Kúria, összhangban az Art. 54.§ (1) bekezdés a) pontjával, az elsőfokú bíróság által zártan kezelt iratok zártan kezelését nagyobb részében feloldotta, de továbbra is fenntartotta a zárt iratkezelést az Önkormányzat, mint eladó adásvételi szerződésére, bankszámlakivonatára és áfa analitikájának a perbeli telken kívüli adataira nézve. A feloldással érintett iratokat az elsőfokú bíróság előtt a 2016. április 14-i iratbetekintés során a felperes megismerte, azokra nézve 7.K.27.040/2015/32. sorszám alatt előkészítő iratot is csatolt. A felhasználható bizonyítékok sorában tehát a Kúria is figyelembe vette a 2008. február 5-én kelt polgármesteri nyilatkozatot, a nyilvántartásokat. A zártan kezelendő iratokba a Pp. 192.§ (3) bekezdésének keretei között alperes hozzájáruló nyilatkozata hiányában továbbra sem tekinthet be a felperes.
- [32] Az alapul szolgáló tényállás kapcsán a felperes mind az elsőfokú bíróság előtt, mind felülvizsgálati kérelmében hivatkozott arra, hogy az Önkormányzat további hat ingatlant is beszerezett, de azok esetében alperes nem tett megállapítást; azt azonban nem mutatta be, hogy ezen ingatlanok esetében a perbelivel azonos adójogi tényállások valósultak volna meg. Bizonyítékok hiányában ezt a felperesi előadást érdemben sem az elsőfokú bíróságnak, sem a Kúriának nem kellett ütköztetni az alperesi-, illetve jogerős ítéleti megállapításokkal.
- [33] A felülvizsgálati eljárásban alkalmazandó normák tekintetében a Kúria elsődlegesen azt állapította meg, hogy a Kfv.I.35.501/2012/8. számú ítéletében a Kúria nem arra adott iránymutatást, hogy az adóhatóság a HÉA Irányelv 80. cikkével „összhangban” járjon el, hanem arra, hogy „az elsőfokú adóhatóságnak a HÉA Irányelv 80.cikke szerint eljárva kell állást foglalni a felperes és az Önkormányzat közötti ügylethez rendelhető adóalapról”. Ezzel az alkalmazandó jogszabályokat a Kúria meghatározta, amely az alperest az Art. 140.§ (2) bekezdéséből következően kötötte.
- [34] A felperesnek a felülvizsgálati kérelemben előadott előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelmét a Kúria az EUB által a Cilfit ügyben kidolgozott szempontok mentén bírálta el. Megállapította, hogy a HÉA Irányelv vonatkozó szakasza nem nyert megfelelő implementációt a magyar adójogba. Ez volt az alapja egyébként a Kúria Kfv.I.35.501/2012/8. számú ítéletében foglaltaknak is: az Áfa tv. alperes által a megelőző eljárásban alkalmazott 22.§-a nem a HÉA Irányelvnek, hanem az érintett időszakban már nem hatályos 77/388/EGK Irányelvnek megfelelő szabályozást tartalmazott. A HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdésének közvetlen hatálya kapcsán az is megállapítható, hogy tartalma feltétel nélküli, megfelelően világos és pontos. Ezen körülményekre tekintettel állapította meg az EUB is a felperes által alkalmazandónak tekintett, és az elsőfokú bíróság által elvetett C-621/10. és C-129/11. sz. egyesített ügyben hozott ítéletének [53]-[62] pontjaiban a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdésének közvetlen hatályát.
- [35] A HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontja szerint az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) - a tagállam meghatározása szerinti - családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen, amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás

kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult a 167-171. cikk és a 173-177. cikk szerinti adólevonásra.

- [36] A HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontjának közvetlen alkalmazásához nem kell vizsgálni, hogy ténylegesen bekövetkezett-e, vagy milyen mértékben következett be adóelkerülés. Az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása a folyamatok szabályozásának a célja, nem pedig a szabály alkalmazásának a feltétele. Ennek folytán irreleváns az ügylet résztvevőinek tudattartalma, nem kell vélelmet felállítani az adóelkerülésben való részvételről. Ezen okból nem ébredt a Kúriában az előzetes döntéshozatal kezdeményezéséhez elengedhetetlen kétely.
- [37] Azt, hogy a felperes és az Önkormányzat között fennállt a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontjába sorolandó kapcsolat, a felperes nem vitatta. Felülvizsgálati kérelme, illetve előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelme a kapcsolat elhanyagolható voltára irányult. A mértékre azonban a HÉA Irányelv nem tartalmaz előírást, így nem ad lehetőséget annak értékelésére, hogy nagy-, vagy „rendkívül kis mértékben valósultak”-e meg a feltételek.
- [38] Mindezekre tekintettel a Kúria nem csak azt állapította meg, hogy az alperesnek kötelezően alkalmazni kellett a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdését, hanem azt is, hogy a felperes előzetes döntéshozatal kezdeményezésére irányuló kérelme nem megalapozott. A kérelmet a Kúria a Pp. 155/A.§ (2) bekezdése alapján a közvetlen hatály tekintetében az acte éclairé elv-, a feltételrendszer tekintetében az acte clair elv alkalmazásával, ezen belül az adóelkerülési szándék [36] pontban kifejtett irreleváns volta miatt elutasította, és a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdését közvetlenül alkalmazta.
- [39] A HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontjának azon feltétele, hogy a felperes, mint értékesítő, és az Önkormányzat, mint kedvezményezett között tagság szerinti kapcsolat álljon fenn, nem vitatott. A részesedés csupán 1%-os mértékének a felperes javára történő elbírálására pedig a [37] pontban foglaltak szerint nem volt lehetősége az elsőfokú bíróságnak.
- [40] Azt a követelményt, hogy az Önkormányzat ne legyen teljes mértékben jogosult a HÉA Irányelv 167-171. és 173-177. cikkei szerinti adólevonásra, szintén megfelelően értékelte az elsőfokú bíróság. A felperes maga is hivatkozott arra felülvizsgálati kérelmében, hogy „Kiemelkedő jelentősége van annak, hogy mi volt a beszerzésnél, az adásvételi szerződésnél az Önkormányzat vételi szándéka”. Az áfa mentes felhasználási célra irányuló beszerzési szándékot egyértelműen tartalmazza a polgármester 2008. február 5-én kelt nyilatkozata, az ingatlanok ennek megfelelő nyilvántartását az áfa analitika. Ezt igazolja az is, hogy a beszerzéskor az Önkormányzat nem élt áfa levonási joggal, csak az eredeti beszerzési cél megváltozását, az értékesítésről való döntést követően kívánta érvényesíteni az adólevonási jogot. A cél idő közbeni megváltozása blokkolta a levonási jog teljes mértékű érvényesítését: az Áfa tv. alperes által alkalmazott 39.§ (3) bekezdése nem a teljes körű, hanem csak az arányos jogérvényesítésre ad lehetőséget, igazodva a cél megváltozásának időpontjához. Arányos áfa levonás esetében a gazdasági esemény kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult az adólevonási jog gyakorlására. A jogerős ítélet ebben a kérdésben is helytálló indokolást tartalmaz.
- [41] Az elsőfokú bíróság igazságügyi szakértő kirendelésével vizsgálta, hogy az ügyletek esetében az ellenérték alacsonyabb volt-e, mint a szabadpiaci forgalmi érték. Az alapszakvéleményre mind a felperes, mind az alperes részletes, több irányú kifogásokat tartalmazó észrevételeket tett, ezekre figyelemmel sor került a szakvélemény kiegészítésére, majd a szakértő meghallgatására, az elsőfokú bíróság ezen folyamat végeredményeként előállt szakvéleményt fogadta el ítéletének alapjául,

okszerűen megindokolva, hogy annak aggálytalansága miatt mellőzte a felperes másik szakértő kirendelésére vonatkozó indítványát. A kiegészítő szakértői vélemény a felek által hivatkozott összehasonlító adatok figyelembe vehetőségét, az összehasonlításra felhasznált adatok forrását, a felperes elővásárlási jogát elemezte, kitért arra, miért nem irányadók a magánszakértő által felhasznált adatok. A második írásbeli, a szakértő meghallgatását követő kiegészítés során a szakértő - egyebek mellett - kitért arra, hogy telekösszevonás miatt nem találhatók tulajdoni lapok egyes összehasonlító adatként felhasznált ingatlanoknál. Az elsőfokú bíróság helytállóan tért ki arra, hogy a szakértő az összehasonlításra felhasznált ingatlanok beazonosítására a szakvélemény kiegészítésében kielégítően válaszolt. Az igazságügyi szakvéleményt az elsőfokú bíróság ítéletének indokolásában ütköztette a felperesi magánszakértői véleménnyel, amelyre nézve a szakértői vélemény is tartalmaz adatokat. Az igazságügyi szakvélemény bemutatta az adatok forrásait is, amit a jogerős ítélet is elemzett, így az ingatlanok forgalmi értékeinek szolgáltatási rendjéről és az adatszolgáltatás igazgatási szolgáltatási díjáról szóló, felülvizsgálati kérelemben hivatkozott 33/2007. (XII. 23.) PM rendelet sérelme sem állapítható meg. Az elsőfokú bíróság a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontja szerinti szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb ellenérték vizsgálata során igazságügyi szakértői bizonyítást folytatott le. Az eltérés fennálltát a szakvélemény alapján okszerűen, a logika szabályainak megfelelően, a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabálysértések bekövetkezte nélkül állapította meg.

- [42] Az elsőfokú bíróság a HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontjának valamennyi feltételét megfelelően vizsgálta, és a vizsgálat eredményeiből helytállóan következtetett a kereseti kérelem megalapozatlanságára, ezért a Kúria nem látott lehetőséget a jogalap körében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére.
- [43] Az adóbírság és a késedelmi pótlék tekintetében a kereseti indokokat az elsőfokú bíróság értékelte, a csak a felülvizsgálati kérelemben előadottakról azonban nem rendelkezhetett, a jogerős ítélet ilyen tartalmú megállapításainak hiányában pedig ezen kérdéseket a Kúria nem vizsgálhatja. A felülvizsgálati kérelem a jogkövetkezmények tekintetében sem jelölt meg a ítélet hatályon kívül helyezésére okot adó jogszabálysértést.
- [44] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [45] *Az egyes adózóknak a felpereseket is érintő, az alperesi határozatban megnevezett adótitka nem viselkedik másként, mint az adóigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata során bármely más bizonyíték, azokra a Pp. XX. fejezetének hatálya alatt folyó adó tárgyú közigazgatási perben nem alkalmazható a Pp. 192.§ (3) bekezdése.*
- [46] *A HÉA Irányelv 80. cikk (1) bekezdés a) pontja kapcsán az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása a folyamatok szabályozásának a célja, nem pedig a szabály alkalmazásának a feltétele, így irreleváns az ügylet résztvevőinek tudattartalma.*

Záró rész

- [47] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése

alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

- [48] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [49] A felülvizsgálati kérelmet a felperes indítványára a Kúria tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. október 11.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, dr. Kurucz Krisztina sk. bíró