

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.341/2019/3.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Stefancsik Márta előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Tóth Dániel Mátyás ügyvéd

Az alperes: alperes neve Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Muzsek Júlia kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. február 19. napján kelt 4.K.27.204/2018/15. számú végzéssel kijavított 2019. február 15. napján kelt 4.K.27.204/2018/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.204/2018/15. számú végzéssel kijavított 4.K.27.204/2018/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a keresetet elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperes részére 15 napon belül 500.000 (azaz ötszázezer) forint elsőfokú és 250.000 (azaz kétszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.500.000 (azaz egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes a 2014. március 24-én megkötött adásvételi előszerződés alapján 2014. július 3-án kelt szerződéssel 230.000.000 Ft-ért értékesített a tulajdonában lévő, építés alatt álló társasházban 12 db iroda megnevezésű ingatlant a hozzájuk tartozó ingatlanrészek használatával együtt. A felek a szerződésben rögzítették, hogy az ügylet adóköteles, az általános forgalmi adó (áfa) megfizetése a vevőt terheli. A felperes az ingatlanértékesítésről két 2014. július 23-i és egy július 25-i teljesítési idejű számlát állított ki, utalva a fordított adózás (FAD) alkalmazására.
- [2] A felperes 2014. június 24-én 715.000 Ft kölcsöntartozás vonatkozásában közjegyző előtt tartozáselismerő nyilatkozatot tett, amely ugyanezen a napon végrehajtási záradékolásra került. A végrehajtás a felperes bankszámlájáról történt 2014. július 29-i hatósági átutalás útján sikeres volt. A végrehajtási eljárás 2014. június 25-i hatállyal 2014. július 8-án került a cégnyilvántartásba bejegyzésre.
- [3] A felperes neve Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a 2013. október - 2014. július hónapokra áfa adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján 2017. június 7-én meghozott határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) 2014. júliusra a felperes terhére 59.900.000 Ft adó- és 2.110.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg, kötelezte az adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 5.990.000 Ft adóbírság és 4.043.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére
- [4] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2017. október 12-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [5] Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 86. § (1) bekezdés j) pontjára, 142. § (1) bekezdés g) pontjára, 268. § g) pontjára és a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelv (a továbbiakban: Héa-irányelv) 199. cikk (1) bekezdés g) pontjára és (2) bekezdésére alapította, hivatkozott az Európai Unió Bírósága (EUB) C-564/15 (Farkas-ügy) előzetes döntéshozatali eljárásban hozott döntésére.
- [6] Indokolása szerint a felperesnek az egyenes adózás szabályai szerint kellett volna az ingatlanértékesítésről szóló számláit kiállítania, mert az ügylet nem hozható összefüggésbe a végrehajtási eljárással.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, másodsorban emellett az alperes új eljárásra

kötelezését, harmadsorban az alperesi döntés megváltoztatását kérte.

- [8] Hivatkozása szerint a végrehajtási eljárás fizetésképtelenséget jogerősen megállapító eljárásnak minősül, ezért ingatlanértékesítése az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja alapján fordított adózás hatálya alá esik. A végrehajtási eljárás vele szemben történő megindítása - minden más körülmény vizsgálata nélkül - a vevő adófizetési kötelezettségét eredményezi. A jogbiztonság elemét képező normavilágosság alkotmányos elve értelmében az Áfa tv. rendelkezésének alkalmazásakor nincs lehetőség a csak közvetett hatállyal bíró HÉA-irányelv 119. § (1) g) pontjában szereplő szűkítő feltétel (végrehajtási kényszerértékesítés) vizsgálatára. Hangsúlyozta, hogy az állam az irányelvre - annak fordított vertikális közvetlen hatálya hiányában - a magánfelekkel szemben nem hivatkozhat, a magánfél jogi kötelezettsége nem alapulhat nem, vagy nem megfelelően átültetett irányelven [Marshall/Foster/Dori-doktrína - EUB C-152/84].
- [9] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

Az elsőfokú határozat

- [10] Az elsőfokú bíróság jogerős, kijavított ítéletével az alperes határozatát a keresettel támadott körben az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.
- [11] Indokolása szerint a magyar állam az Áfa tv. 142. § (1) bekezdésében nem megfelelően ültette át a HÉA-irányelv 199. cikk (1) bekezdés g) pontjában foglaltakat. Elemezte az irányelv jogi jellegét, és a Marshall/Foster/Dori-doktrína értelmében arra következtetett, hogy az nem rendelkezik fordított közvetlen vertikális hatállyal, azaz az implementációt illetően mulasztó tagállam nem alapíthat kötelezettséget a felperessel, mint magánféllel szemben annak rendelkezéseire. A bírósági végrehajtást - az alperessel egyezően - fizetésképtelenséget jogerősen megállapító eljárásnak minősítette, és annak nem tulajdonított jelentőséget, hogy az adózó ellen adósság-specifikus, vagy totális végrehajtás van-e folyamatban. Mindezek következtében megállapította, hogy az alperes jogszabálysértő álláspontra helyezkedett a fordított adózás feltételeinek hiányát illetően.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a kereset elutasítását, ennek hiányában az új eljárásra kötelezésének mellőzését kérte.
- [13] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Alaptörvény 28. cikkét, a HÉA-irányelv 199. cikk (1) bekezdés g) pontját, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontját, 142. § (1) bekezdés g) pontját, és téves jogértelmezésen alapul.
- [14] Előadása szerint ingatlan értékesítéssel kapcsolatban - végrehajtási eljárás esetén - a fordított adózás szabályainak alkalmazására az Alaptörvény 28. cikkének és a közösségi jognak megfelelő, cél szerinti értelmezés szerint csupán a hitelezők kielégítése, az adós további fizetéstől való mentesítése és az állami bevételek biztosítása érdekében kerülhet sor. A felperes bevételei a végrehajtás alá vont, vele szemben fennálló követelésre fedezetet nyújtottak, így az ingatlanok eladása után adófizetési kötelezettsége az általános szabályok szerint állt fenn. Határozatát a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben nem a HÉA-irányelv 199. cikk (1) bekezdés g) pontjára, hanem a nemzeti jogra alapította, amelyet nem értelmezett szűkítően.
- [15] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [17] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1)-(4) bekezdése értelmében a Kúria a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja.
- [18] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság teljes körű és helyes tényállást állapított meg, azonban egyrészt a perben eldöntendő jogkérdést nem megfelelően azonosította, másrészt a nemzeti jog téves értelmezésével adott helyt a keresetnek.
- [19] A Kúria mindenekelőtt kiemeli, hogy az adófizetési kötelezettség a teljesített ügyletkezhez kapcsolódik. Ennek megfelelően egyedileg vizsgálandó, hogy ki az ügylet alapján az adó megfizetésére köteles személy. A felek által nem vitatott tényállás szerint a felperes az épülő társasházban lévő irodák tulajdonjogát a 2014. március 24-i előszerződésnek megfelelően a 2014. július 3-án megkötött adásvételi szerződéssel ruházta át a vevőre. A felperes

tartozáselismerése folytán 2014. június 25-én indult végrehajtási eljárás az ingatlanok eladásától független volt, a végrehajtás bankszámlára vezetett hatósági átutalással teljesült, ingatlan-végrehajtásra nem került sor.

- [20] Az Áfa tv. 138. §-a kimondja, hogy termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adót - ha e törvény másként nem rendelkezik - az az adóalany fizeti, aki (amely) az ügyletet saját nevében teljesíti. Ez a rendelkezés összhangban áll a Héta-irányelv 193. cikkével, mely szerint - a 194-199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével - a Héta-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.
- [21] Ezen általános szabály alóli kivételként az Áfa tv. adásvételi szerződés megkötésekor hatályos 142. § (1) bekezdés g) pontja kimondta, hogy az adót a termék beszerzője fizeti a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék értékesítése, valamint egyéb, a teljesítésekor a szokásos piaci árat tekintve 100.000 forintnak megfelelő pénzüsszeget meghaladó termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében, ha a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetésektelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll.
- [22] A csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (a továbbiakban: Cstv.) 27. § (2) bekezdés határozza meg, hogy a bíróság mely esetekben állapítja meg a gazdasági társaság fizetésektelenségét. Nem volt vitatott, hogy a felperes felszámolását az adásvétel időpontjában a bíróság nem rendelte el, továbbá a vele szemben folytatott bírósági végrehajtási eljárás sikerre vezetett, vagyis nem minősült fizetésektelen vállalkozásnak a végrehajtási eljárás sikertelenségének okán, a Cstv. 27. § (1) bekezdés c) pontja értelmében sem. Ennek következtében a nemzeti jog szerint az általa végzett ingatlanértékesítés alapján adófizetésre volt köteles.
- [23] A Kúria megítélése szerint az alperes helytállóan hivatkozott arra is, hogy a Héta-irányelv szerint is csak abban az esetben tartozott volna az értékesítés a fordított adózás hatálya alá, amennyiben az ingatlanok kényszerértékesítése történik. A Héta-irányelv 199. cikk (1) bekezdés g) pont szerint a tagállamok előírhatják, hogy a Héta megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítését teljesítették.
- [24] Az irányelv ezen rendelkezése és az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja - az elsőfokú bíróság helytálló megállapítása szerint - nem áll teljesen összhangban, aminek oka - mint ahogy arra az EUB a C-564/15 [Farkas ügy] előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítéletében rámutatott - az, hogy az uniós jog szerint kizárólag ingatlan

kényszerértékesítését vonhatják a tagállamok a fordított adózás hatálya alá, ez a lehetőség ingókra és szolgáltatásokra nem vonatkozhat. Mivel jelen esetben ingatlan eladásról kötött a felperes szerződést, azonban az ügylet a szokásos gazdasági tevékenysége, és nem az ellene folyó végrehajtási eljárás keretében bonyolódott, az alperes által a határozatában alkalmazott jogértelmezés a közösségi joggal is összhangban áll.

- [25] A Kúria megállapította, hogy az alperes határozatát a nemzeti jogra [Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g) pont], és nem a HÉA-irányelv fordított közvetlen vertikális hatályára alapította, az elsőfokú bíróság tévesen határozta meg ezért a perben eldöntendő jogkérdést, így helytelen jogi álláspontra helyezkedve minősítette az adóhatósági határozatokat jogszabálysértőnek.
- [26] A Kúria ennek folytán a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával hatályon kívül helyezte és a keresetet elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [27] *Az adózó ellen folyamatban lévő bírósági végrehajtási eljárás önmagában a fordított adózás szabályainak alkalmazását nem alapozza meg.*

Záró rész

- [28] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú eljárási és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [29] A Kúria az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43. § (3) bekezdése értelmében alkalmazandó 42. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján rendelkezett.
- [30] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (4) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2019. december 5.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró