

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Machács és Társai Ügyvédi Iroda, ügyintéző dr. Machács Barna/ ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Szilvia jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2009. február 3. napján kelt 11.K.32.152/2008/11. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva tr- nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.32.152/2008/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 1.500.000 /azaz egymillió-ötszázezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 /azaz kétmillió-ötszázezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes tulajdonában volt a Budapest, ... kerület ... hrsz-ú, kivett ipartelep megjelölésű ingatlan.

A felperes 2006. július 25. napján adásvételi előszerződést kötött az ingatlanra, a továbbiakban: előszerződő fél/ céggel, a vételárát a szerződő felek 350.000.000 Ft + 70.000.000 Ft általános forgalmi adó /áfa/ összegben határozták meg.

A felperes a vele addig üzleti kapcsolatban nem állt külföldi off shore társaságoknak /székhelyeik: ... Köztársaság, ... szigetek/ a 2006. szeptember 14. napján megkötött kölcsönszerződések szerint 3.197.548.650 Ft kölcsönt nyújtott. A szerződések aláírásakor az összeg nem állt a rendelkezésére.

A felperes 2006. szeptember 15-én 3.200.000.000 Ft + 640.000.000 Ft áfa értékben az ingatlant eladta a Kft-nek. A vevő az ingatlan vételárát a szerződésben megszabott határidőben kiegyenlítette, a

felperes a rendelkezésre álló pénzösszeget a korábban megkötött kölcsönszerződések alapján kihelyezte.

Az előszerződő cég 2006. október 20-án 3.350.000.000 Ft összegre a felperessel szemben az illetékes bíróságtól fizetési meghagyás kibocsátását kérte. A felperes az előszerződő cég követelését lekönyvelte, a „8” számlaosztályon belül 8631 káreseménnyel kapcsolatos fizetések címén elszámolta, „479” egyéb rövid lejáratú kötelezettségként tartotta nyilván, és a 2006. évi társasági adóbevallásában az adózás előtti eredményét 3.350.000.000 Ft-tal csökkentette.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél társasági adónemben 2006. évre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2007. október 15. napján kelt 2867420913 számú határozatával a felperes terhére a bevalláshoz viszonyítva 504.026.000 Ft adókülönböt állapított meg, amelyből 501.713.000 Ft minősült adóhiánynak, kötelezte a felperest az adókülönböt összege, továbbá 250.856.000 Ft adóbírság, és 19.095.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére, megállapítva, hogy felperes 2006. évre az adózás előtti eredményét a ténylegesnél 3.350.000.000 Ft-tal alacsonyabb összegben mutatta ki. Indokolása szerint felperes eljárásával /az ügyleteivel/ az ingatlan értékesítéséből származó jelentős összegű bevétele utáni társasági adó fizetési kötelezettségét kívánta megkerülni. Ezzel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 2.§-ának /1/ bekezdésében foglalt rendeltetésszerű joggyakorlás elvét megsértette, továbbá az összeg, mint adóalap, jogellenesen elvonásra került, ugyanis a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 44.§-ának /1/ bekezdés c. pontja, illetve 81.§-ának /2/ bekezdés b. pontja szerint csak valós jogcímmel lehet elszámolni fizetett kártérítést. Az elsőfokú hatóság hangsúlyozta, hogy nem azért nem ismerte el a kárigényt, mert eljárása során a felperessel szemben kibocsátott fizetési meghagyás még nem volt jogerős, hanem, mert a felperes nem okozott jogellenesen kárt. Az Art. 1.§-ának /7/ bekezdése alkalmazásával a feltárt összefüggésből adódóan a kártérítés címén elszámolt összeg a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao.tv./ 8.§-ának /1/ bekezdés d. pontja szerint nem a vállalkozás érdekében felmerült ráfordítás, így az adózás előtti eredményt növeli.

A felperes fellebbezése folytán eljárta a felperes a 2008. március 10. napján kelt 1559285586 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az adóhatóság számára hitelt érdemlő módon nem került igazolásra, hogy a szerződéskötési értéket többszörösen meghaladó kárigény elfogadására milyen indokok alapján került sor. Az adózó a benyújtott kárigény elhárításával, meg nem

fizetésének esetleges jogkövetkezményeivel, annak értékelésével kapcsolatosan semmilyen intézkedést nem tett. Mindezek alapján az elsőfokú hatóság helytállóan állapította meg, hogy az előszerződő fél kárigénye megalapozatlan, továbbá maga az előszerződés, illetve a hozzákapcsolódó kártérítési kötelezettség színlelt volt, amelyek így a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény /a továbbiakban: Ptk./ 207.§-ának /6/ bekezdése alapján semmisnek minősülnek.

A másodfokú határozat meghozatalát követően, 2008. április 4-én küldte meg a felperes az adóhatóságnak a Fővárosi Ítéltábla 2008. február 27-én kelt 13.Gpkf.44.652/2007/4. számú végzését, és a végzés alapján 2008. március 19-én jogerősítési záradékkal ellátott fizetési meghagyást, amelyek szerint a fizetési meghagyás 2007. március 30. napján jogerős és végrehajtható.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, az elsőfokú határozat megsemmisítését és az eljárás megszüntetését kérte. Előadta, hogy a jogerős fizetési meghagyáson alapuló követelést teljesítette. Nem vitatva, hogy az Art. 1.§-ának /7/ bekezdése alapján az adóhatóság a szerződéseket valódi tartalmuk szerint minősítheti, kifejtette, hogy az első- és másodfokú adóhatóság eljárása jogsértő, mert a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CLX. törvény /a továbbiakban: Ket./ 19.§-ának /5/ bekezdése alapján a jogosultságuk nem terjed ki arra, hogy a bíróság által jogerősen elbírált jogkérdésben, egy kötelezettség fennállása tekintetében, a jogerős bírósági határozattól eltérő álláspontot foglaljanak el, és a bíróság jogerős határozata ellenére azt állapítsák meg egy kötelezettségről, hogy az színlelt jogügyleten alapult, amelynek nincs kimutatható eredménye.

Az alperes abban az esetben, ha a Ket. 32.§-ának /1/ bekezdése alapján az eljárását felfüggesztette volna, úgy a Fővárosi Ítéltábla 13.Gpkf.44.652/2007/4. számú végzése ismeretében, a Ket. 19.§-ának /5/ bekezdése alapján nem hozhatott volna törvénysértő döntést.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság a tényállás tisztázási és indokolási kötelezettségét teljesítette. Kifejtette, miszerint az ügyben lényegtelen az a körülmény, hogy az előszerződő fél követelése érvényesítése tárgyában indított-e bírósági eljárást vagy sem, mivel az adóhatóság megállapítását a felperes által elismert kártérítésre, és nem a fizetési meghagyásra alapította. Ebből következően az adóhatóság részéről jogszerű volt az eljárás felfüggesztésének mellőzése, és sem a Ket. 19.§-ának /5/ bekezdését, sem pedig a 32.§-ának /1/ bekezdését nem sértette meg. Az elsőfokú bíróság azon tények együtteséből, hogy felperes az előszerződésben az ingatlan vételárát bruttó 420.000.000 Ft-ban

határozta meg, majd kölcsönadóként a kölcsön összegének rendelkezésére nem állása mellett 3.197.548.650 Ft-ra vonatkozóan kölcsönszerződést kötött, később 3.840.000.000 Ft bruttó összegben értékesítette az ingatlant, ugyanakkor az előszerződő félnek 3.350.000.000 Ft kártérítést fizetett, azt állapította meg, hogy az adóhatóság az Art. 1.§-ának /7/ bekezdése, 2.§-ának /1/ bekezdése helytálló értelmezésével és alkalmazásával döntött. A felperes ugyanis az adójogviszonyban jogait nem rendeltetésszerűen gyakorolta, és sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben nem igazolta, hogy az előszerződés kötési értéket többszörösen meghaladó kárigény elfogadására milyen indokok alapján került sor. Ebből következően jogszerűen állapította meg az adóhatóság azt, hogy mind az előszerződés, mind pedig az arra alapított kárigény semmis, és a társasági adóban a jogkövetkezményekről is helytállóan rendelkezett. A felperes a kárösszeget egyrészt nem vitatta, másrészt azt tartozatlanul fizette meg, ezért alaptalanul hivatkozott az Art. 1.§-ának /7/ bekezdése második mondatára, és a fizetési meghagyásra.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti az Art. 1.§-ának /7/ bekezdését, 2.§-ának /1/ bekezdését, a Ket. 19.§-ának /5/ bekezdését, 32.§-ának /1/ bekezdését. A felperes lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság elsődlegesen megállapította, hogy nem iratellenesen, hanem tényszerűen rögzítette az elsőfokú bíróság ítéletében, miszerint az első- és másodfokú hatóság döntését nem a fizetési meghagyásra alapítottan hozta meg. Ebből következően nem végzett a fizetési meghagyásos eljáráshoz kapcsolódó eljárási cselekményeket, így a fizetési meghagyásos eljárás jogerős befejeződéséig - a Ket. 32.§-ának /1/ bekezdésének sérelme nélkül - nem függesztette fel a saját eljárását. Továbbá, mivel az Art. 1.§-ának /7/ bekezdése alapján eljárva a fizetési meghagyás a döntése alapjául nem szolgált, a Ket. 19.§-ának /5/ bekezdését meg sem sérthette. A felperes ellentétes álláspontja téves.

Az Art. 1.§-ának /7/ bekezdése alapján a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. Az Art. 2.§-ának /1/ bekezdése értelmében 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.

Az adózás rendjének egyidejűleg két követelményt kell kielégítenie: a törvényességet és az adóztatás eredményességét. A szerződési szabadság elve alapján a polgári jogviszonyok többségében a felek szerződéses kapcsolataikat és más ügyleteiket saját elhatározásuknak megfelelően alakíthatják. Szükséges azonban olyan eszközöket biztosítani az adóhatóság részére, amellyel feltárhatja az adórövidítést.

Mind a 724/B/1994. AB határozat, mind pedig a Legfelsőbb Bíróság 2/1998. Közigazgatási jogegységi határozata elismerte az adóhatóságnak az Art. 1.§-ának /7/ bekezdésében szabályozott azon jogát, hogy adójogi szempontból vizsgálhassa a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket. Az alperes adójogi minősítésének a felek polgárjogi viszonyára azonban természetesen nincs kihatása. Ez a vizsgálódás lehetősége abból fakad, hogy a felek polgári jogi viszonyának kihatása van az egyik fél és az adóhatóság között fennálló közjogi jogviszonyra. A szerződő felek polgárjogi jogviszonyának ugyanis lehet közjogi kihatása, például adófizetés, és a szerződés, ügylet, más hasonló cselekmény valódi tartalma alapján állapítható meg az adózó kötelezettsége vagy jogosultsága /EBH2002. 702/.

A Legfelsőbb Bíróság egyet értett az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával, miszerint az Art. 1.§-ának /7/ bekezdés alkalmazásával adójogi szempontból, valódi tartalmuk alapján a felperes ügyleteinek valódi minősítése: az adókikerülés. Ebből következően a Legfelsőbb Bíróság jogi álláspontja szerint is a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének a per tárgyát képező jogügyletek nem feleltek meg. A felperes sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben nem bizonyította, hogy az előszerződő féllel meghatározott értéket többszörösen meghaladó kárigény elfogadását milyen indokok alapozták meg, milyen tények, körülmények mikénti súlyozásával mit tett az előszerződő fél kárigényének elhárításaért, összege csökkentéséért. Az alperes ezért helyesen állapította meg, hogy felperes szándéka az előszerződési, kártérítési-, kölcsön ügylettekkel az ingatlan eladásából származó bevétel társasági adó mentes felhasználása volt, ezért a kártérítési kötelezettség ráfordításként, adózás előtti eredményt csökkentő tételként való elszámolása jogszabályellenes.

Az elsőfokú bíróság az adóhatóság - kereseti kérelem keretei között - jogszerűnek minősített határozata alapján a felperes keresetét helytálló döntéssel utasította el.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sértette meg, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről és mértékéről a Legfelsőbb Bíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2010. január 14.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró,
Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró**