

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Hajdu és Menyhei Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Hajdú György ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bráder Kinga 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 által 2009. február 24. napján hozott 11.K.31.642/2008/19. számú ítélet ellen a felperes által 20. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.31.642/2008/19. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kettőmillió-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, (előző nevén .. Kft. továbbiakban: 3P H. Kft.) a 2006. III. negyedévre vonatkozó általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) bevallásában 100.000.000 Ft visszaigényelhető adót szerepeltetett az I. Kft. által felé kibocsátott SC 377251 és SC 377252 számú bizonylatok alapján, amelyek az ...0150/2 hrsz. alatti telek és felépítmény, és a hűtőházban lévő mélyfagyasztó és hűtőtechnológiai berendezés értékesítéséről kerültek kiállításra.

Az adóhatóság a felperesnél kiutalás előtti ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 1559279866 számú határozatában helybenhagyta, és felperes terhére 100.000.000 Ft áfa-adókülönbözetet állapított meg, amelynek kiutalását, mint jogosulatlant elutasította, és kötelezte a felperest 50.000.000 Ft adóbírság megfizetésére.

Az alperes határozatában a következő tényállást állapította meg: A felperesnek 2006. július 12-én értékesített hűtőházat az I.Kft. a 3 P P. Kft-től vásárolta 2006. június 30-án. (A 3 P P.Kft 2006. július 19-én 600.000.000 Ft-os alaptőke emelést valósított meg a 3 P H.Kft-nél, mivel az adásvétel időpontjában a 3 P P.Kft volt az

egyik tulajdonosa a 3 P H. Kft-nek.) A vásárlás alapja az volt, hogy az I.Kft. 2006. április 28-án 150.000.000 Ft kölcsönt nyújtott a 3 P P.Kft-nek, amely biztosítékul az apagi ingatlanát ajánlotta fel. A kölcsönszerződésben vételi jog is kikötésre került és megállapodtak a felek abban is, hogy vételi jog érvényesítése esetén az I. Kft. bruttó 600.000.000 Ft-ért vásárolja meg az ingatlant, és a vételárba a kölcsön összege is beszámításra kerül. Az I. Kft. ügyvezetőjének, F. A-nak a nyilatkozata szerint a 150.000.000 Ft-os kölcsön forrása az ...-tól, azaz egy romániai illetőségű cégtől származott. A romániai társhatóság azonban az adóhatóság megkeresésére úgy nyilatkozott, hogy a romániai céget nem találja, az a székhelyén semmilyen gazdasági tevékenységet nem végez, illetve a székhelyén csak 2004. február 16. és február 28. között volt bérlő, de azt sohasem használta, és e cég tulajdonosa és jogi képviselője F. A. Az alperes megállapította azt is, hogy a kölcsönnel kapcsolatban banki átutalási bizonylat, vagy átváltási dokumentum nem áll rendelkezésre, csak kölcsönszerződés, illetve ennek hitelesített fordítása került benyújtásra, amelyek nem tekinthetők valós gazdasági eseményt igazoló bizonylatnak. A 600.000.000 Ft ...bank Zrt-n belüli mozgatása az értékesítésben résztvevő három társaság között valós pénzmozgás nélkül folyt le. A gazdasági társaságok egyike sem rendelkezett ezzel az összeggel, csak a bank által oda-vissza utalt pénzüsszegek jelentek meg a társaságok számláin. Rögzítette az alperes, hogy a hűtőház a P. család tulajdonosi körében már 1996-ban megjelent, és az eltelt 10 év alatt 8 adásvételre került sor, melyben 8 társaság és 1 bank vett részt, a 8 társaságból 7-ben a P. család tagjainak jelentős tulajdonosi befolyása volt, és az adásvételekben résztvevő társaságok mindegyike nagy összegű adótartozást halmozott fel, egy részük már meg is szűnt, maga után hagyva nagy összegű adótartozását. Hivatkozott az alperes arra is, hogy a Pénzügyi Szervezetek Állami Felügyelete (PSZÁF) is megállapította, hogy a három társaság által a ...bank Zrt-nél vezetett folyószámlák között a „klíring körön belüli átutalásokra nem technikai okokból került sor, azaz már előre látható és biztosan megérkező pénzüsszegek megelőlegezésére vonatkozott, hanem napon belül nyújtott majd visszafizetett folyószámlahitel nyújtása történt”. A tranzakciókkal kapcsolatos gazdasági eseményeket a bank nem vizsgálta meg annak ellenére, hogy az abban részvevő cégekkel korábban nem állt kapcsolatban, ugyanakkor az ügyletekhez kapcsolódó törzstőke emelésről és számlaforgalomról igazolást adott ki. A PSZÁF jelentése szerint a tranzakció indoka vélhetően az ingatlan adásvétel után keletkező illetékfizetési kötelezettség megkerülése, áfa-visszaigénylés és törzstőke emelés igazolása volt, és a 600.000.000 Ft körbemozgására is csak azért volt szükség, hogy egy nem valós gazdasági eseményt legalizáljanak.

Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes által adólevonáshoz használt számlák hiteltelenek, az ezek alapját képező szerződés színlelt, a felek között a számla szerinti gazdasági

esemény a valóságban nem ment végbe, vételár megfizetésére csak látszólag került sor, a szerződő felek tevékenysége kizárólag az áfa jogosulatlan elszámolására és visszaigénylésére irányult.

Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 1.§ (7) bekezdésében, az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontjában 35.§ (1) bekezdésében, 43.§ (3) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C törvény (továbbiakban: Sztv.) 166.§ (2) bekezdésében foglaltakra alapította.

Az alperes bizonyítási eszközként értékelte az I. Kft.-nél lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés eredményét, a nemzetközi megkeresésre szolgáltatott adatokat, a ...bank Zrt. felé banktitok iránti megkeresés kapcsán beszerzett információkat, a PSZÁF állásfoglalását, az I. Kft. ügyvezetőjének nyilatkozatát, az adóhatóság számítógépes adatbázisát, földhivatali nyilvántartást, az Intereurópa Bank adatszolgáltatását. Értékelési körébe vonta a szerződéseket, számlákat, egyéb bizonylatokat, M. S. szír állampolgár nyilatkozatát is, amit a pénzváltásra vonatkozóan terjesztett elő. Ezek együttes értékelése alapján jutott arra a jogkövetkeztetésre, hogy a felperes áfa-visszaigénylése jogosulatlan volt.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte, hivatkozott eljárási és anyagi jogi jogszabálysértésekre, a határozatok megalapozatlan voltára.

Az volt a jogi álláspontja, hogy az alperes egy jogszerű és tényleges ügyletet önkényesen minősített színleltnek. Kifejtette, hogy rendelkezésre bocsátotta a szerződéseket, a pénzmozgások pedig bankon keresztül történtek. Sérelmezte, hogy az alperes nem tette lehetővé olyan dokumentumok megismerését, amelyeket később döntő bizonyítékként használt fel, és megszegte az Art. 130.§-a szerinti előírást is.

A felperes vitatta az alperes által megjelölt bizonyítékok bizonyító erejét és jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott az ingatlan-nyilvántartás és cégnyilvántartás adataira és tanúbizonyítás foganatosítását kérte. Becsatolt fizetési meghagyást, illetékügy lezárásáról szóló tájékoztatást, a romániai cég könyvelési dokumentumait, a pénzváltó nyilatkozatát, és a PSZÁF okiratát arról, hogy nem kezdeményezett felügyeleti intézkedést.

Az elsőfokú bíróság a felperes tanúbizonyítási indítványait és keresetét elutasította. Ítéletében megállapította, hogy az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a határozatában megállapított tényállásból helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéseket vont le, az alperes érdemi döntése megalapozott és jogszerű.

A felperes keresetében előadottak és az általa csatolt bizonyítékok nem alkalmasak az alperesi döntés jogszerűtlenségének igazolására. E körben kiemelte, hogy nyilatkozatokkal bizonylatokat pótolni nem lehet. A felperes a peres eljárás során sem nyújtott be valuta átváltáshoz kapcsolódó dokumentumokat. Nincs olyan okirat, illetve számviteli bizonylat sem, amely igazolna azt, hogy F. A. saját magának 800.000 euró hitelt, vagy az I. Kft-n keresztül a 3 P P.Kft-nek 150.000.000 Ft kölcsönt nyújtott volna. A román adóhatóság tájékoztatásában foglaltak nem hagyhatók figyelmen kívül, ezért a felperes által csatolt mérlegadatokat nem alkalmasak annak igazolására, hogy a romániai cég székhelyén valós gazdasági tevékenységet végzett volna, és arra sem, hogy a kölcsönnyújtás tényét, annak összegét, az állított eseményeknek a valóságtartalmát alátámasszák. Hivatkozott e körben arra is, hogy a szír állampolgár, továbbá F. A. nyilatkozatai és a tárgyaláson becsatolt fizetési meghagyás adatai között ellentmondás áll fenn, aminek feloldására a felperes bizonyítást nem ajánlott fel, és nem bizonyította az illetékfizetési kötelezettség teljesítését sem. Nincs jelentősége annak, hogy a PSZÁF nem indított célvizsgálatot, illetve felügyeleti intézkedés alkalmazása nélkül zárta le az eljárását, mivel az alperes érdemi döntése nem kizárólag a PSZÁF tájékoztatásában foglaltakon alapult. A felperes érvelése kapcsán utalt arra is, hogy az adóhatóság minősítésének, amely megfelel az Art. 1.§ (7) bekezdésében foglaltaknak, nincs kihatása az egyéb jogviszonyokra. Osztotta az alperes jogi álláspontját a tekintetben is, hogy a banki tranzakcióval a vételár megfizetésére csak látszólag került sor, mivel a banki utalások mögött nem volt valóságos pénzmozgás, ilyet a felperes nem bizonyított, mint ahogy nem igazolta azt sem, hogy banki forrás nyújtott volna fedezetet az ingatlan vételárának kiegyenlítésére. Az alperes az Art. 130.§-ában foglaltakat nem szegte meg. A felperes nem volt jogosult a befogadott számlákban foglalt áfa levonására.

A felperes felülvizsgálati kérelmében kérte a jogerős ítéletnek és az adóhatósági határozatoknak a hatályon kívül helyezését, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy az alperes eljárása megfelelt volna az Art. 1.§ (7) bekezdésében 97.§-ában, 130.§-ában és 138.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. Hivatkozott arra is, hogy mivel nem értesítették a romániai adóhatóság megkereséséről és az erre adott válaszról is csak a jegyzőkönyvből értesült, az alperes az Art. 12.§-ában, 92.§ (8) bekezdésében foglaltakat is megszegte, és ezek súlyos, az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésnek minősülnek. Kifejtette, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság is tévesen állított fel összefüggést az egymással kapcsolt vállalkozási viszonyban nem is álló gazdasági társaságok között lezajlott értékesítések kapcsán.

Hangsúlyozta, hogy a 150.000.000 Ft-os kölcsönügylet érvényes létrejöttét okiratokkal bizonyította, ezért az alperest terhelte volna a Pp. 336/A § (2) bekezdése értelmében a további bizonyítási kötelezettség, ennek azonban nem tett eleget. Hivatkozott a bizonyítékok okszerűtlen, téves, logika szabályaival ellentétes értékelésére. Előadta, hogy okiratok igazolják a pénzeszköz rendelkezésre állását, a számlákon lévő pénzösszegek átutalását, és az alperes illetve a bíróság jogellenesen vette figyelembe a PSZÁF által kiadott véleményt, melynek teljes körű megismerésére egyébként sem volt lehetősége. Az volt a jogi álláspontja hogy az áfa-visszaigénylés törvényi feltételei megvalósultak. A számlák valós gazdasági eseményeket tükröznek tekintettel arra is, hogy az érintett adóalanyokat az ügyletek kapcsán illetékfizetési kötelezettség terhelte, és az adásvételi ügyletek alapján a tulajdonos változás az ingatlan-nyilvántartásban is átvezetésre került. Hivatkozott az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdésében foglaltak alkalmazhatóságára is.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275.§ (1) bekezdése, BH. 2002.29.) Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy okszerűtlen, a logika szabályaival nyilvánvalóan ellentétes tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél jogi álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nincs lehetőség.

Az adóhatóságnak és a bíróságnak csak az ügy eldöntése szempontjából releváns tények tisztázása érdekében kell bizonyítást foganatosítania. Az iratokból megállapíthatóan az alperes és az elsőfokú bíróság minden az ügy eldöntése szempontjából releváns és rendelkezésére álló bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is értékelte. Az elsőfokú bíróság a felperest tanúbizonyításra irányuló indítványát helytálló indokok alapján utasította el, a bizonylatokat és a dokumentumokat ugyanis évekkel későbbi nyilatkozatok nem pótolhatják.

A felperes felülvizsgálati kérelmében kizárólag a bizonyítékok értékelését vitatta, illetve azok felülmérlegelését kérte, amire

nem kerülhetett sor, mert az elsőfokú bíróság eljárása megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. A jogerős ítéletben megállapított tényállás iratszerű, teljes körű és nem tartalmaz okszerűtlen, avagy logika szabályaival ellentétes megállapításokat illetve következtetéseket.

A felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett érvelése kapcsán a Legfelsőbb Bíróság a következőkre kíván rámutatni:

Alaptalanul hivatkozott a felperes arra, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság egymással ok-okozati kapcsolatban nem álló ügyleteket egymással tévesen hozott összefüggésbe. A kölcsönnyújtásnak azért van jelentősége, mivel az I. Kft., mint kölcsönadó és a 3 P P.Kft., mint kölcsönbe vevő közötti kölcsönszerződés értelmében a kölcsön biztosítéka volt az ... ingatlan és az azzal kapcsolatos berendezés, és ennek megvásárlását eszközölte utóbb a felperes. Ezért abban az esetben, ha ténylegesen nem került sor a kölcsönnyújtásra, akkor az azt követő, erre épülő további ügyletek valóságtartalma is alappal vitatható.

Helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az I. Kft. és F.A. sem rendelkezett olyan bizonyítékkal, hiteles dokumentummal, amely alkalmas lett volna annak igazolására, hogy a 800.000 eurót F. A. Magyarországra behozta volna, illetve, hogy ez az összeg egyáltalán a rendelkezésre állt volna. A felperes a perben a romániai adóhatóság hivatalos adatközlésében foglaltak megcáfolására alkalmas bizonyítást nem ajánlott fel. A felperes által hivatkozott könyvelési adatok ezért és azért sem fogadhatók el, mert ellentmondanak az eljárás egyéb adatainak is. (Pl: a kölcsönszerződés szerinti dátum 2006. február 3-a, a könyvelés szerinti pedig 2006. február 28.). Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság, hogy az ingatlan tulajdonosváltásaira vonatkozó alperesi megállapításoknak nincs ügydöntő jelentősége, mert az érdemi döntés - a felperesi érveléssel ellentétben - nem az elmúlt 10 év adásvételein, hanem a perrel érintett számlák hiteltelenségén alapul.

Az iratokból megállapíthatóan az ügyletekben érintett mindhárom cég egyazon napon nyitott számlát a ...bank Zrt-nél, melynél korábban egyik sem rendelkezett bankszámlával. Iratszerűen és okszerű ténybeli és jogkövetkeztetéssel állapította meg az alperes és az elsőfokú bíróság is, hogy a három gazdasági társaság között napon belüli körbeutalásra került sor a gazdasági héttér vizsgálata és banki kockázatvállalás nélkül. Az ügyletek kapcsán ténylegesen un. körbetartozás lebontása, pénzügyi műveletek sorozata zajlott, a pénzmozgások valójában csak a gazdasági társaságok számláit érintették. A felperes és a bank sem csatolt olyan dokumentumot vagy hitelszerződést, amely igazolhatta volna, hogy banki forrás nyújtott fedezetet az ingatlan több százmilliós vételárának kiegyenlítésére.

Az alperes érdemi döntése nem kizárólag a PSZÁF által adott tájékoztatáson, illetve véleményen alapult. Az alperes egyébként a hatályos eljárásjogi szabályoknak megfelelően kereste meg a PSZÁF-et, és az általa adott tájékoztatást az Art. 97.§ (5) bekezdése értelmében, mint egy bizonyítási eszközt a többi között, a megállapításának alátámasztásaként figyelembe vehette. A rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan az alperes egyébként biztosította a felperes számára az irat-betekintési jogot. Ennél fogva a felperesnek lehetősége volt arra, hogy megismerje a PSZÁF tájékoztatás rá vonatkozó részét, amit egyébként a határozatok is egyértelműen és kifejezetten rögzítenek, és információkkal rendelkezett a román társhatóság megkeresésének eredményéről is. Ez utóbbira figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság nem értékelte az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésnek, hogy a megkeresésről az adóhatóság a felperest nem értesítette. Az Art. 92.§ (8) bekezdése egyébként nem fűz olyan jogkövetkezményt az értesítés elmaradásához, mint amilyenre a felperes hivatkozott.

Az alperes és az elsőfokú bíróság is jogosult volt az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján a szerződések, ügyletek adójogi minősítésére, és azt helytállóan végezte el. Adólevonási jog ugyanis csak alakilag és tartalmilag egyaránt hiteles számla alapján gyakorolható az Áfa.tv.32.§ (1) bekezdés a) pontja, 35.§ (1) bekezdés a) pontja és az Sztv. 166.§-a értelmében.

Az alperes és az elsőfokú bíróság is valamennyi adat egybevetése alapján okszerű mérlegeléssel állapította meg, hogy a perben vitatott számlákban feltüntetett gazdasági esemény a számlákba foglalt módon és a számla szerinti felek között nem jöhetett létre, ezért az adólevonási jog nem gyakorolható. Színlelt szerződés esetén pedig fel sem merülhet az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdése szerinti kellő körültekintés megállapíthatósága.

Tévesen hivatkozott a felperes az Art. 130.§-ában foglaltak megsértésére azon az alapon, hogy az eladót a termékértékesítés után áfa-fizetési kötelezettség terhelte, ez utóbbi ugyanis az Áfa.tv. 40.§ (6) bekezdése szerinti törvényhely alapján állt fenn, az áfa-fizetési kötelezettséget ugyanis önmagában a számla kiállításának a ténye megalapozta.

A felülvizsgálati kérelmet nem lehet kiegészíteni, és a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nem lehet hivatkozni alapeljárás során fel nem merült tényre, bizonyítékra és jogcímre. Ennél fogva a Legfelsőbb Bíróság nem vonhatta és nem is vonta értékelési körébe a felülvizsgálati eljárás során felperes által 9. sorszám alatt becsatolt előkészítő iratban előadott új tényeket és bizonyítékokat (Pp.272.§(1)-(2) bekezdései, 273.§ (5) bekezdése, 275.§ (1) bekezdése, EBH. 2002.653, BH 2002.283 és 447.).

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért azt a Pp. 275.§ (1) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a 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 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. február 11.

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