

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Dr. Busch Béla ügyvéd által képviselt I. r., és II. r. felpereseknek az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2010. január 12. napján hozott 11.K.30.017/2009/21. számú ítélet ellen az I. és II. r. felperesek által előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

### **í t é l e t e t**

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.30.017/2009/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az I. r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kettőmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Kötelezi a II. r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 36.000 (harminchatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

Az I. r. felperes a 2002. IV. negyedévi általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) bevallásában 179.504.000 Ft visszaigényelhető adót vallott, melynek kiutalását kérte. A levonható adó jelentős részét a II. r. felperes által kibocsátott számlát helyettesítő okmányon 685.400.000 Ft adóalap és 171.350.000 Ft áfa összegben szereplő „erudíció” megnevezésű apport képezte.

Az adóhatóság az I. r. felperesnél - 2002. IV. negyedévre - áfa adónemben bevallás utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett.

A megismételt eljárás eredményeként hozott első fokú határozatot helybenhagyva az alperes - a 4007196854 számú határozatában - a felperes terhére 171.350.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő áfa adókülönbözetet írt elő, és kötelezte 85.675.000 Ft adóbírság megfizetésére.

Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXIV. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 32.§.(1) bekezdése a.) pontjára, 35.§ (1) bekezdés a.) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdésére, 166.§ - ára, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésére alapította. Határozatát

azzal indokolta, hogy a II. r. felperes által kibocsátott számlát helyettesítő okmány nem felel meg a törvényi előírásoknak, nem alapozza meg az I. r. felperes levonási jogát, mert tartalmilag hiteltelen, a bizonylaton feltüntetett összeg jelentősen eltér a valós forgalmi értéktől, a szakértői vélemény szerinti 25.000.000 - 35.000.000 Ft-tól.

Az adóhatóság a II. r. felperesnél is ellenőrzést végzett áfa adónemben 2002. december hónapra.

A megismételt eljárás eredményeként hozott első fokú határozatot az alperes - a 4007196898 számú határozatában - helybenhagyta. Az alperes a II. r. felperes terhére a bevalláshoz viszonyítva adókülönbözetet nem állapított meg, de ebben a határozatában is rögzítette, hogy az I. r. és II. r. felperes közötti apport ügylet az ellenérték tekintetében színlelt. Az „erudíció” vételára ugyanis értékaránytalan módon került meghatározásra, ennek rejtett indoka az aránytalanul magas ellenérték alkalmazásával az I. r. felperes feltőkésítése, illetve az áfa visszaigénylése volt. Az alperes e határozatát a 4007196854 számú határozatában foglalt törvényhelyekre, és az Áfa tv. 40.§ (6) bekezdésére, illetve az Art. 130.§-ára alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a II. r. felperes adófizetési kötelezettsége független az ügylet adójogi megítélésétől, az az adóösszeget tartalmazó bizonylat kibocsátásán, mint jogi tényen alapul.

Az I. és II. r. felperes keresetében -eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozva - az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy megváltoztatását, a fizetési kötelezettség törlését kérte.

Az első fokú bíróság a felperesek bírósági felülvizsgálati iránti kérelmei alapján indult ügyeket egyesítette, és a felperesek keresetét elutasította.

Az első fokú bíróság jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes mindkét ügyben eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, jogszerűen alkalmazta az Art. 1.§ (7) bekezdését, helyesen minősítette a felek közötti jogügyleteket. A számlát helyettesítő okmány tartalmilag hiteltelen bizonylat, mert az az adás-vétel és az ellenérték tekintetében is színlelt, ezért erre adólevonási jog nem alapítható.

Nem fogadta el a felperesek szakvéleményt vitató érvelését, és az egyes eljárási szabályok be nem tartására, az adótitoknak, az Art. 130.§-ának megsértésére valamint arra való hivatkozását, hogy a jogvita eldöntésére az Áfa tv. 2004. május 1. utáni szabályait illetve a gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIIV. törvény (továbbiakban Gt.) rendelkezéseit kellene alkalmazni. Azt állapította meg, hogy az alperes mindkét ügyben - eljárási jogszabálysértés nélkül - megalapozott, érdemben jogszerű, az

anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő határozatot hozott.

A jogerős ítélet ellen a felperesek nyújtottak be felülvizsgálati kérelmet, kérték ennek és az adóhatósági határozatoknak a hatályon kívül helyezését, az ellenük indult „eljárások megszüntetését”, és a „fizetési kötelezettségek mellőzését”.

Hivatkoztak az Art. 130.§-ában foglaltak megsértésére, és arra, hogy az adóhatóság 2004. május 1. után - az Áfa tv. 13.§.(1) bekezdés 1. pontja értelmében - már nem volt jogosult az apport vizsgálatára.

Kifejtették, hogy a határozati megállapításokkal ellentétben az iratokat nem ismerhették meg, és mindig eleget tettek az együttműködési kötelezettségüknek. Vitatták a közigazgatási eljárásban kirendelt szakértő véleményét, továbbá az „erudíció” alkalmazásával, hasznosításával és a szálloda létesítésével kapcsolatos határozati megállapításokat, és hivatkoztak a tényállás jogszabálysértő voltára. Hangsúlyozták, hogy az adóbevallásaik helyesek és jogszerűek voltak, színlelt ügyletekre nem került sor, az apportálás és annak értéke pedig nem vonható kétségbe, mert azt a könyvvizsgálói jelentés és jogerős cégbírószági döntés is megerősíti.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felperesek felülvizsgálati kérelme 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.§-a, BH.2002.29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes avagy okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket vagy következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mert ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

2001. november 23-án ... Önkormányzat (továbbiakban: Önkormányzat) és a II. r. felperes szindikátusi szerződést kötött termál szálló létrehozására, és megegyezett abban, hogy közösen létrehoznak egy részvénytársaságot, az I. r. felperest, amely bejegyzését követően apportálással tőkét emelnek.

A felperes apportként befogadta a II. r. felperestől az „.... Hotel” megvalósításához és üzemeltetéséhez szükséges szellemi terméket 685.400.000 Ft adóalap és 171.350.000 Ft áfa értékben. A számlát helyettesítő okmány teljesítési időpontja 2002. december 17. volt. Az I. r. felperes a tárgyidőszaki bevallásában az áfát levonásba helyezte.

A II. r. felperes az „erudíciót” a londoni székhelyű D. Ltd-től 3.050.000 EUR vételáron vásárolta, és azt változatlan formában apportálta. A II. r. felperes és az Ltd. a 2002. november 26-án kelt adás vételi szerződésben rögzítette, hogy az „erudíció” célja ... térségében magas színvonalú idegenforgalmi létesítmény létrehozása. (A megkeresett angol adóhatóság szerint azonban az Ltd. alvó cég, nem működik, áfa azonosítóját nem tudták megállapítani, üzleti tevékenységhez szükséges hellyel nem rendelkezik, az Egyesült Királyságban nincsenek igazgatói, csak könyvelője, aki viszont a könyvelési anyagot nem bocsátotta rendelkezésre.) A II. r. felperesnek a vételárat öt év alatt öt részletben 2007. november 26-ig kellett volna kiegyenlítenie, akként, hogy az első törlesztő részlet esedékessége a szerződés aláírásától számított három év volt. A rendelkezésre álló adatok szerint a II. r. felperes a vételárat az Ltd-nek a határidő lejártáig, illetve az adóhatósági határozatok meghozataláig nem fizette meg.

Az apport áfának megfizetésére az I. r. felperes mint adós, a II. r. felperes mint kezes és a M. Kft. mint kölcsönadó szerződést kötött, amely értelmében a kölcsönadó 171.350.000 Ft-ot ad az I. r. felperesnek, amiért a II. r. felperes vállal kezességet. A rendelkezésre álló bankszámlakivonatok szerint azonban a kölcsönadónak egy összegben nem állt rendelkezésére az apport áfa megfizetéséhez szükséges pénz, és ettől eltérő adat igazolására a felperesek a perben sem ajánlottak fel bizonyítást. (Az átutalási megbízásokat egyébként az egymással közeli hozzátartozói kapcsolatban álló társasági képviselők írták alá, és a kölcsönadónál kezdeményezett vizsgálat megghiúsult ellenőrzésként került lezárásra, a társaság ugyanis az iratanyagát nem mutatta be, képviselője elérhetetlen volt, illetve az idézésekre nem jelent meg.)

A Budapesti Igazságügyi Műszaki Könyv- és Árszakértő Intézet adóhatóság által kirendelt szakértője az „erudícióról” szóló szakvéleményét az I. r. felperes által készíttetett két korábbi szakvélemény, a társaság könyvvizsgálói jelentése, az E. Tanácsadó Kft véleménye és annak kiegészítése, illetve az G. Kft. szakértői véleménye és annak kiegészítése, valamint a helyszíni szemle tapasztalatai alapján készítette el. E szakvélemény szerint nem állapítható meg, hogy az anyag kinek a megrendelésére készült,

értékesítésre került-e korábban, ha igen, akkor hány példányban, összeállításának a tényleges piaci értéke a becsült külföldi munkaráfordítás alapján 25.000.000-35.000.000 Ft. Rögzíti továbbá azt is, hogy az „erudíció” nem elégíti ki a know - how fogalmát, csupán általános ismereteket rögzít, nem tartalmaz semmilyen konkrét adatot az ...-on megvalósítandó létesítményt illetően, nem nyújt segítséget a szálloda építészeti, tervezési koncepciójának, belső berendezésének kialakításához, nem tekinthető részletes instrukciókat tartalmazó üzemeltetési kézikönyvnek sem. Ettől eltérő adatokat - mint ahogyan azt az első fokú bíróság megállapította - a felperesek a perben sem bizonyítottak. Kiemeli e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy a felperesek a jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelmükben nem vitatták szakértő kirendelésére vonatkozó perbeli bizonyítási indítványuk elutasítását, csupán megismételték a közigazgatási eljárás során készült szakvéleménnyel kapcsolatos - első fokú bíróság által helytálló érvek alapján elutasított - kifogásaikat.

Az alperes az Önkormányzatnál is kapcsolódó vizsgálatot folytatott le, és a helyszínt is megtekintette, ennek valamint a perben lefolytatott tanúbizonyításnak az eredményeként is az rögzíthető, hogy az apport tárgyát képező szellemi termék hasznosítására az adóhatósági határozatok kiadásáig nem került sor, a szálloda projekt nem valósult meg, a beruházás kivitelezése még meg sem kezdődött. Az első fokú bíróság ezért helytállóan rögzítette azt is, hogy a felperesek az apportálást követően nem tettek konkrét lépéseket a kivitelezés érdekében, e körben bizonyítást nem ajánlottak fel, építési engedélyt, finanszírozási szerződést...stb. nem mutattak be. Rámutat e körben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a felperesek a jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelmükben maguk is úgy nyilatkoztak, hogy a beruházás még nem kezdődött el, és finanszírozási szerződéssel sem rendelkeznek.

Az alperes eljárása - a rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan - ahogyan azt az első fokú bíróság is rögzítette, teljes körűen megfelelt az Art 97.§-ában foglaltaknak. A jogerős ítéleti tényállás kapcsán - amely iratszerű, és hiánytalanul tartalmazza az ügy eldöntése szempontjából releváns és előzőekben részletesen ismertetett tényeket, és kizárólag okszerű, a logika szabályainak illetve a Pp. 206.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelő következtetéseket, és bizonyítékértékelést rögzít - jogszabálysértés nem állapítható meg. A Legfelsőbb Bírósága a tartalmát tekintve bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló felperesi érveléseket nem fogadta el, és a jogerős ítéletben rögzítettekkel azonos ténybeli és jogkövetkeztetésekre jutott a következők miatt:

Az adóhatóság és a bíróság is jogosult az ügyletek, szerződések és más hasonló cselekmények adójogi minősítésére, és az adójogi

minősítés nem érinti a felek egyéb, adójogviszonyon kívüli jogviszonyait (Art. 1.§ (7) bekezdése, 724/B/1994. AB határozat). Az adóügyi jogviták elbírálásra az adójogi jogszabályok az irányadók, más jogszabály rendelkezése (pl.: a Gt. szabálya) csak ott és akkor alkalmazható, ha ezt az adójogszabály lehetővé teszi. Az alperes és az adóügyi perekben eljáró bíróságok tehát jogosultak a bevallásokba számlát helyettesítő okmány alapján beállított apporttal kapcsolatos ügyletek és az ezek szerinti forgalmi értékek vizsgálatára.

A perben az alperesnek és a bíróságoknak 2002. IV. negyedévi áfa levonhatósága illetve megfizetése tárgyában kellett döntenie, ennél fogva teljességgel alaptalan a felpereseknek a 2004. május 1. után hatályba lépett rendelkezésekre való hivatkozása, amelyek egyébként sem visszaható hatállyal kerültek megalkotásra.

A forgalmi értéket az Áfa tv. 2002. évben hatályos 13.§ (1) bekezdésének 13. pontja határozza meg, mely szerint forgalmi értéknek a terméknek vagy szolgáltatásnak az az ára tekinthető, amely független felek között - normális piaci körülmények mellett - általában elérhető lenne. (A forgalmi érték tehát az Áfa tv. értelmében nem azonos a szerződő felek által meghatározott, vagy könyvvizsgálói jelentés, illetve társasági szerződés szerinti értékkel.) Az alperesnek a perbeli esetben a nem független felperesek (kapcsolt vállalkozások) között vizsgálnia kellett a forgalmi értéket. A valós forgalmi értéktől jelentősen eltérő vételárról kibocsátott számla tartalmilag hiteltelen bizonylat, az ellenérték tekintetében színlelt, erre adólevonási jog nem alapítható. (Áfa tv. 32.§.(1) bekezdés a.) pontja, 35.§(1) bekezdés a.) pontja, Sztv. 15.§ (3) bekezdése és 166.§ - a). A perben vitatott számlát helyettesítő okmány szerinti áfát az I. r. felperes jogsértően helyezte levonásba, mivel az az ellenérték tekintetében - az aggálytalan szakértői véleményből megállapíthatóan - értékaránytalan, valótlan adatot tartalmazott.

Az Áfa. tv. 40.§ (6) bekezdése értelmében az adó megfizetésére kötelezett az is, aki /amely adóösszeget és/vagy adómértéket, illetve a 44.§ (2) bekezdésében meghatározott százaléértéket tartalmazó bizonylatot bocsát ki. E szabályozásból pedig az következik, hogy az adóösszeget és/vagy adómértéket, illetve a 44.§ (2) bekezdésében meghatározott százaléértéket tartalmazó bizonylatot kibocsátó személy az Áfa. tv. 40.§ (6) bekezdése alapján keletkező adófizetési kötelezettségét az ügylet adójogi minősítése nem érinti. Az adófizetési kötelezettség ilyen esetben a bizonylat kibocsátásán mint jogi tényen alapul, és független az ügylet adójogi megítélésétől. Utal ugyanakkor e körben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy egyébként teljes körűen osztja azt a jogerős ítéleti megállapítást is, mely szerint az apporttal kapcsolatos ügylet nemcsak a forgalmi érték tekintetében, hanem az apport

megvásárlása alapjául szolgáló ügylet kapcsán is színlelt volt, (Ezt igazolja a kölcsönügylet vizsgálatának, a bank és az angol társhatóság megkeresésének eredménye, az „erudíció” vételárának meg nem fizetése.)

A II. r. felperes tehát - az Art. 40.§ (6) bekezdése miatt - tévesen hivatkozott az Art. 130.§-ában foglalt megsértésére, és az ügylet színlelt volta ellenére fennáll az adófizetési kötelezettsége, mert olyan bizonylatot bocsátott ki, amelyben áfa-t számított fel.

Az I. és II. r. felperes felülvizsgálati kérelmében - a Pp. 270 § (2) bekezdése és a 272.§ (2) bekezdése szerinti szabályok ellenére - konkrét jogszabályhely megjelölése nélkül és általánosságban hivatkozott az eljárási határidők megsértésére, és arra, hogy az adóhatóságnak nem volt joga szerződések megismerésére, ezért ezekkel az előadásokkal a Legfelsőbb Bíróság érdemben nem foglalkozhatott. Azt pedig az első fokú bíróság ugyancsak iratszerűen és jogszerűen rögzítette, hogy a felperesek illetve jogi képviselőjük nem volt elzárva attól, hogy az iratokba a közigazgatási vagy a bírósági eljárásban betekintszen. Helytállóan mutatott rá továbbá arra is, hogy az Art. 99.§ (1) bekezdése együttműködési kötelezettséget ír elő az adózók számára, és a felperesek képviselői többszöri idézés ellenére nem kívántak személyesen megjelenni az adóhatóságnál.

Mindezek alapján 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.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pernyertes alperesnek a felülvizsgálati eljárás során felszámítható perköltsége nem merült fel, mert ellenkérelmet nem terjesztett elő, és az ügyben tárgyalás tartására nem került sor.

A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében illetve a 39.§ (3) bekezdés d.) pontjában, és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2010. július 1.

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

