



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma:

Kfv.V.35.079/2024/6.

Az eljáró tanács tagjai:

dr. Darák Péter a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

dr. Magyarfalvi Katalin bíró

dr. Stefancsik Márta bíró

dr. Demjén Péter bíró

A felperes:

kft Kft.

(cím1)

A felperes képviselője:

Flumbolt Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: dr. Flumbolt András;

cím2)

Az alperes:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője:

dr. Gubis Zita kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyi tárgyú közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálattal támadott határozat: Veszprémi Törvényszék

10.K.701.273/2023/12/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 10.K.701.273/2023/12/II. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 150.300 (százötvenezer-háromszáz) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg az államnak 601.200 (hatszázegyezer-kétszáz) forint felülvizsgálati illetéket az esedékesség napjáig a Nemzeti Adó- és Vámhivatal „Bíróági határozatban megállapított eljárási illeték bevételi számla” elnevezésű eljárási illeték beszedési számlájára.

A Kúria tájékoztatja a felperest, hogy a fizetendő illeték a határozat jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálati eljárás alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes bejelentett főtevékenységként személygépjármű- és könnyűgépjármű-kereskedelemmel foglalkozik, a bejelentése szerint a használt gépjárművek kereskedelmére vonatkozóan az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) XVI/2. alfejezetének rendelkezéseit (különbözet szerinti adózás, vagyis árrés szerinti

adózás) alkalmazza. A 2021. decemberében (a továbbiakban: vizsgált időszak) értékesített összesen 19 db személygépjárművet is ezen, különbözet szerinti adózás szabályai szerint vásárolta, a használt ingóságok értékesítéséhez kapcsolódó szabályok alapján tartotta nyilván a könyveiben, és azok értékesítésekor is e szabályokat alkalmazta, vagyis a fizetendő általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) is ekként határozta meg és vallotta be. A 19-ből 2 db személygépjármű esetében utóbb úgy nyilatkozott, hogy azokat bérleti szerződés alapján egy meghatározott időre bérbe adta, majd a bérbeadást követően értékesítette.

[2] Az adóhatóság elrendelte a felperes 2021. decemberi áfa bevallásának vizsgálatát adóellenőrzés keretében. Miután a felperes a bejelentett önellenőrzési szándék ellenére az önrevíziót nem nyújtotta be, a folyamatban lévő adóellenőrzés megszüntetése mellett ismételen elrendelésre került az adóellenőrzés (kezdő napja 2022. június 17.). A revízió megállapította a gépjárművek értékesítése tekintetében, hogy az Áfa tv. 213. § (1) bekezdése, 214. § (1) bekezdése és 259. § 22. pontja alapján a továbbértékesítési cél akkor mutatható ki, ha több feltétel közül az is teljesül, hogy az adóalany a mástól megszerzett terméket saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélkül értékesíti tovább; amennyiben a továbbértékesítési cél megdől, a törvény az értékesítésre a különbözet szerinti adózás alkalmazásának szabályait már nem teszi lehetővé, és az Áfa tv. főszabályát kell alkalmazni. Az ellenőrzési jegyzőkönyvben foglalt megállapítás szerint a 19 db gépjármű közül 9 db esetében a továbbértékesítési cél nem valósult meg, mert ezeket a felperes saját működése során, egyéb célból használta. A felperesi észrevételt követően az elsőfokú adóhatóság 9-ből 2 db személygépjármű esetében elfogadta a továbbértékesítési cél megvalósulását, míg a további 7 db gépjármű esetében fenntartotta a megállapítását azzal, hogy a 7-ből 2 db gépkocsi vonatkozásában a felperes is elismerte a téves könyvelést, tekintettel azok meghatározott ideig történt bérbeadására. Megállapítása szerint ezen 2 db gépjármű értékesítése kapcsán ugyanakkor a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy nem keletkezett adófizetési kötelezettsége az Áfa tv. 87. § b) és c) pontjai alapján.

[3] Az elsőfokú adóhatóság mindezekre tekintettel a 2023. március 31-én kelt szám iktatószámú határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) a felperes terhére 22.265.000 forint adóalap után jogosulatlan igényelésnek minősülő 6.012.000 forint adókülönbözetet állapított meg, és 3.006.000 forint adóbírságot szabott ki. Indokolása szerint a felperes az ellenőrzés során többször, változó tartalommal nyilatkozott, bemutatta és több ízben módosította a próbaút nyilvántartásait, – amelyet az adózó állítása szerint az irodai alkalmazottak egy „kockás füzetben” vezetnek, és a felelős személy táblázatba foglal azzal, hogy a megtett viszonylatokat, távolságokat a Google térkép adatai alapján kontrollálják, üzemanyagköltséget nem számolnak el – valamint csatolta a próbarendszámok használatához kapcsolódó gépjármű-indítási naplókat, az észrevételéhez mellékelte a „kockás „füzet” lapjait az autófutás-teljesítmények javított nyilvántartásaként. Ugyanakkor a próbaút-nyilvántartások adatai még így sem kerültek alátámasztásra, mert azokat nem igazolták a gépjármű-indítási naplók, illetve az útdíj köteles úthálózat valamint a nemzeti tengelysúly-ellenőrzőhálózat (a továbbiakban: UD/VÉDA rendszer) érzékelési pontjairól érkezett adatok (például egyes, gépjárművenként részletezett esetekben a nyilvántartásban feltüntetett viszonylatok tekintetében a valóságban a gépjárműnek át kellett volna haladnia az adott érzékelési ponton, pontokon, de ez nem történt meg). Összegezve megállapította: mivel a próbaút-nyilvántartások nem igazolták hitelesen a kizárólagosan továbbértékesítési célból történő használatot, a felperes ezen gépjárművek értékesítése során nem járhat el viszonteladóként, és az általános szabályok szerint köteles a fizetendő adó megfizetésére (nem alkalmazhatja, alkalmazhatta volna az Áfa tv. XVI/2. alfejezet rendelkezéseit).

[4] A felperes a fellebbezésében az eljárásjogi jogszabálysértések körében megkérdőjelezte az UD/VÉDA rendszer hitelességét, az adatszolgáltatás jogszerűségét; többek között kifogásolta az ellenőrzési határidő túllépését; azt, hogy az elsőfokú adóhatóság nem tartotta szükségesnek kiegészítő ellenőrzés lefolytatását, további bizonyítási indítvány teljesítését; illetve anyagi jogi szempontból sérelmezte egyrészt a teljes eladási ár (és nem a hozzáadott-érték) adóztatását, a továbbértékesítési cél elvetését a 2 db autó kivételével. Mulasztására tekintettel legfeljebb mulasztási bírság lett volna alkalmazható, hiszen az útnyilvántartását javította. Másrészt arra hivatkozott, hogy a 2 db bérbeadott gépjármű beszerzésekor a jogszabály levonási jogot nem biztosít, így az értékesítés adómentes lesz az Áfa tv. 87. § (1) bekezdés b) és c) pontja alapján [az áfa nem lenne levonható az Áfa tv. 124. § (1) bekezdésének d) pontja alapján, figyelemmel az Áfa tv. 125. § (1) bekezdés a) pontjára].

[5] A fellebbezés nyomán eljáró alperes a szám2 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) helybenhagyta az elsőfokú határozatot. Indokolása szerint a felperes eljárásjogi jogszabálysértésekre vonatkozó, az ellenőrzési határidő túllépésével, a kiegészítő ellenőrzés szükségességével és az UD/VÉDA rendszer jogszerűtlen használatával összefüggő érvelése alaptalan. Anyagi jogi szempontból megállapította: az elsőfokú adóhatóság a feltárt tényállásból helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a felperes a 7 db gépjármű esetében hitelt érdemlően nem igazolta, hogy azokat saját használat, hasznosítás nélkül értékesítette; mert a revízió megfelelően bizonyította, miszerint a hivatkozott próbaútnyilvántartások hiteltelenek. A különleges adózási mód alkalmazása nem csupán a felperes döntésén alapul, mert az Áfa tv. XVI/2. alfejezetének szabályai csak a jogszabályban leírt feltételek teljesülése esetén irányadóak, a továbbértékesítési cél megghiúsulása esetén e kedvezőbb adózás már nem érvényesül. Annál a 2 db gépjárműnél, amelyeket az értékesítését megelőzően bérbeadott, vagyis hasznosított, az értékesítéskor a felperes által hivatkozott Áfa tv. 87. § b) és c) pontja szerinti mentesség nem alkalmazható. Hangsúlyozta, hogy a felperes a különbözeti adózás szerinti szabályokat választotta, eszerint szerezte be ezt a 2 db gépjárművet is, és a továbbértékesítési cél megghiúsulása esetére nem térhet át más szabályok alkalmazására, nem tekinthet el eredeti választásától, viselnie kell jogkövetkezményként, hogy a belföldi eladás az általános szabályok szerinti áfás ügyletnek minősül. A felperes nem az Áfa tv. 124. §-a és 125. §-a szerint, hanem az Áfa tv. 222. § (1) bekezdés a) pontja szerint nem élhetett levonási joggal, amelyet a 87. § b) és c) pontja sem említ kivételként.

A keresetlevél és a védirat

[6] A felperes keresetlevelet terjesztett elő az alperesi határozattal szemben, amelyben kérte elsődlegesen annak – az elsőfokú határozatra is kiterjedő – megsemmisítését vagy hatályon kívül helyezését, szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését. Érvelése szerint – a 2 db gépjármű kivételével – használat, hasznosítás nélkül történt a továbbértékesítés, vagyis a továbbértékesítési cél maradéktalanul megvalósult, a kijavított autófutás-nyilvántartás („kockás füzet”) megfelelően igazolja, hogy azokat ilyen céllal vásárolta, az alperes ennek ellenére nemcsak a hozzáadott értéket, hanem a teljes ellenértéket megadózta. Adminisztratív hibák folytán egyes próbautakat nem megfelelően rögzítettek, illetve egyéb tévedések is történtek, de ezek nem rontják le a jogszabályban meghatározott továbbértékesítési célt. Arra hivatkozással, hogy az adóhatóság elsődlegesen és

döntően az UD/VÉDA rendszer adatait vette figyelembe az autófutások kapcsán, a rendszer technikai, informatikai üzemeltetőjének megkeresésére vonatkozó indítványt terjesztett elő. A nála foglalkoztatott, a gépjárműveket ténylegesen vezető egyes személyek meghallgatására vonatkozó tanúbizonyítási indítványa is volt, arra tekintettel, hogy állítása szerint az alperes a megelőző eljárásban ezt nem tartotta szükségesnek. A gépjárművek értékesítésére vonatkozó hirdetések kapcsán indítványozta továbbá a weboldal üzemeltetőjének megkeresését.

[7] A bérbeadott, de túlnyomórészt a saját vállalkozásban használt 2 db gépjármű esetében előadta, hogy a továbbértékesítési cél eleve nem is állt fenn, értékesítésük során ezért az Áfa tv. 87. § b) és c) pontjai szerint adófizetési kötelezettsége nem keletkezett.

[8] Sérelmezte az ügyintézési határidő túllépését, és az adóbírság alkalmazása körében azt, hogy annak mérséklését vagy a kiszabás mellőzését illetően az adóhatóság elmulasztotta az ügy összes körülményének mérlegelését; e körben hivatkozott a KGD2017. 87. számon közzétett eseti döntésre is.

[9] Az alperesi védíratra tett nyilatkozatában a felperes kiemelte, hogy gyakran teszteli az értékesítésre váró gépjárműflottát, amiről külön nyilvántartást nem vezet, de erre nincs is jogszabályi kötelezettsége.

[10] Az alperes a védíratában fenntartotta a határozatában foglaltakat és a kereset elutasítását kérte.

A jogerős ítélet

[11] Az elsőfokú bíróság az ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában elsődlegesen megállapította az elkésztett felperesi hivatkozásokat (ellenőrzési határidő meghosszabbításáról szóló döntés megküldésének esetleges elmaradása, az UD/VÉDA rendszer adatai megismerésének esetleges hiánya), amelyeket a perben nem vizsgálhatott. Az eljárási jogszabálysértésekre vonatkozó érvelés körében rögzítette: az alperes a tényállást a szükséges mértékben tisztázta, széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le, ugyanakkor a felperes a nyilatkozatait nem tudta hitelt érdemlően alátámasztani okiratokkal, holott az Áfa tv. és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) rendelkezései alapján adózóként a nyilvántartásait, könyveit, bizonylatait úgy köteles kiállítani és vezetni, illetve megőrizni és felmutatni, hogy azok a törvényben szabályozott jogok gyakorlásának és köteleességek teljesítésének ellenőrzésére alkalmasak legyenek. Az ügyintézési határidő túllépésével, a kiegészítő ellenőrzés szükségességével, az adóbírság alkalmazásával, mértékével kapcsolatos kereseti érveket is alaptalannak tartotta. Kiemelte, hogy a próbarendszámok használatára vonatkozó adóhatósági megállapítások tekintetében sem történt hatáskörelvonás, mivel e körben az adóhatóság szankciót nem alkalmazott.

[12] Érdemben helytállónak fogadta el a megállapítást, amellyel az alperes részletesen, gépjárművenként kifejtette, hogy a javított autófutás-teljesítmény nyilvántartás („kockás füzet”) adatai mennyiben pontatlanok, és miért nem hitelesek, melynek következtében a

bemutatott próbaút-nyilvántartás nem volt alkalmas a kizárólagosan továbbértékesítési céllal történt használat igazolására; erre tekintettel pedig a felperes nem alkalmazhatta volna a gépjárművek értékesítésekor a kedvezőbb, különbözeti adózást. A törvényszék a megkeresésre és tanúbizonyításra vonatkozó indítványt, mint szükségtelent, mellőzte.

[13] Az érintett 7-ből 2 db, – a felperesi állítás szerint bérbeadott, eredetileg sem továbbértékesítési célt szolgáló – gépjármű esetében rámutatott a felperes változó tartalmú nyilatkozataira, arra, hogy kezdetben a továbbértékesítési célt kívánta alátámasztani, és csak utóbb tért el ettől, a bérbeadásról szóló munkavállalói nyilatkozatok észrevételhez történő csatolásával együtt, míg ezek a nyilvántartásban nem szerepeltek tárgyi eszközként. Az elsőfokú bíróság egyetértett az alperesi megállapítással, miszerint ezen gépjárművek értékesítése nem adómentes az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja alapján, hanem az általános szabályok szerint adóköteles, mert a felperes a beszerzésekor a különbözeti adózás szerinti szabályok alapján járt el, az adózási mód alkalmazásáról nem mondott le az Áfa tv. 224. § (1) bekezdés szerint, ezért a továbbértékesítési cél meghíúsulása következtében sem térhet át más szabályok alkalmazására. Nem az Áfa tv. 124-125. §-a szerint, hanem a 222. § (1) bekezdés a) pontja miatt nem élhet levonási jogával és ezt az Áfa tv. 87. § b-c) pontjai sem említik kivételként.

A felülvizsgálati kérelem

[14] A felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélettel szemben, kérte elsődlegesen az ítélet megváltoztatását, az adóhatósági határozatok megsemmisítését, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását.

[15] A törvényszék által megsértett jogszabályhelyeket felsorolta: a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (2) bekezdése, 78. § (2) bekezdése, 79. § (1) bekezdése, 78. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdése, a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (5) bekezdése, az Air. 8. § (1) bekezdése, 58. § (2) bekezdése, 97. § (2) bekezdése, 99. § (1)-(2) bekezdése, valamint az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja, 125. § (1) bekezdés a) pontja, 224. § (1) bekezdése sérelmét megjelölve.

[16] Kifogásolta, hogy az együttműködési kötelezettségéből nem következik, hogy az adóhatóság bizonyítási kötelezettségéből fakadó feladatát elősegítse. Jogsértően állapította meg a jogerős ítélet azt is, hogy a továbbértékesítési cél meghíúsult, mert az adóhatóság ezt valójában semmilyen bizonyítékkal nem támasztotta alá. Azzal, hogy a következőkre hivatkozott, még nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, miszerint 1. a felperesi nyilvántartás nem felel meg az UD/VÉDA rendszerből nyert adatoknak, 2. a felperes többször az UD/VÉDA rendszer által nem érzékelt útvonalakon közlekedett, 3. a próbarendszámra (P-s rendszámra) vonatkozó előírások néhány esetben nem teljesültek. A felperes álláspontja szerint ugyanis nincs jogszabállyal előírt nyilvántartási kötelezettsége, - erre vonatkozó

jogszabályt a jogerős ítélet sem jelölt meg - ezért a saját nyilvántartása nem vethető össze az UD/VÉDA rendszerből nyert adatokkal; nem is volt köteles az UD/VÉDA rendszer által érzékelt útvonalakon közlekedni, továbbá a P-s rendszámra vonatkozó előírások megsértése ágazati szabályok megszegésének minősül, amely önmagában nem lehet bizonyíték. Előadta, hogy az Európai Unió Bírósága (EUB) C-329/18., valamint C-78/12. számú döntései értelmében sem alapítható az adólevonási jog megtagadása az adott szakmára vonatkozó speciális jogszabályi feltételek számonkérésén. E körben az EUB döntéseit idéző Kfv.I.35.052/2022/3. számú kúriai határozatra is utalt.

[17] Iratellenesen rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy a P-s rendszámok kapcsán hatáskörelvonásra hivatkozott volna és azt is, hogy azt állította volna, miszerint az ügyintézői tudatosan tüntettek volna fel nem valós adatokat; ezzel ellentétben életszerű, ha nem pontos, nem precíz egy ilyen nyilvántartás, és a Google adatait veszi alapul.

[18] Sérelmezte, hogy mind az adóigazgatási eljárásban, mind a bírósági eljárásban elzárták az ellenbizonyítás lehetőségétől, holott bizonyítási indítványait már a megelőző eljárásban is előterjesztette. A törvényszék megfelelő indok nélkül mellőzte azokat.

[19] A 2 db bérbeadással érintett gépjármű esetében is fenntartotta az Áfa tv. 87. § b) és c) pontjainak, az adómentes értékesítés szabályainak alkalmazhatóságát, amely jogszabályi rendelkezést tévesen értelmezett a törvényszék, a jogerős ítélet ezért ennek megsértésén túl az Áfa tv. 125. § (1) bekezdés a) pontjába és 224. § (1) bekezdésébe is ütközik. Előadta, ha a különbözeti adózás nem az adózó választásától függ, ahogy az alperes állítja, akkor hogyan tudott volna arról lemondani. Álláspontja szerint ezért, ha a különbözeti adózás nem alkalmazható a többi gépjárműnél, akkor ez a megállapítás itt is, de az adólevonási jog hiánya miatt az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja alkalmazandó.

A felülvizsgálati ellenkérelem

[20] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel. A felülvizsgálati kérelem kapcsán kiemelte: a próbaút-nyilvántartás vezetésére nincs jogszabályi kötelezettség, de a továbbértékesítési cél megvalósulása, annak igazolása tekintetében rendelkeznie kell olyan külső- és belső bizonylatokkal, nyilvántartásokkal, amelyek ellenőrizhető módon alátámasztják, hogy nem került sor a gépjárművek saját használatára, vagy egyéb módon történtő hasznosítására. Az adóhatóság ezen nyilvántartás adatainak UD/VÉDA rendszerből nyert adatokkal való összevetése során a tényállás tisztázási kötelezettségének tett eleget. Mivel a felperes számos alkalommal közlekedett az említett útvonalakon, ezek adatainak egyeznie kellett volna a saját próbaút-nyilvántartásában, illetve a P-s rendszámú gépjárművekre vonatkozó, ágazati jogszabály rendelkezése szerint vezetendő indítási naplókban szereplő adatokkal. Ez utóbbit sem önmagában értékelte, hanem számos egyéb bizonyíték – úgy mint a vevők nyilatkozatai, az UD/VÉDA rendszer adatai, felperes nyilvántartásai – mellett. Hangsúlyozta, hogy a felperes az adóigazgatási eljárás során bizonyítási indítványokat nem tett, azokat első alkalommal a keresetlevelében terjesztette elő, melyek elutasítására ugyanakkor jogszerűen került sor a törvényszék részéről.

[21] Érdemben továbbra is fenntartotta, hogy a felperes az Áfa tv. viszonteladókra vonatkozó különös szabályainak alkalmazását kizáró választásával – nem vitatottan – nem élt, ezért aszerint kell adóznia az annak megfelelő értékesítései után. Ha az adott gépjármű esetében megghiúsul a továbbértékesítési cél, úgy a használt személygépjármű értékesítésére az általános szabályokat kell alkalmazni (Kúria Kfv.I.35.318/2020/7. számú végzése).

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

[23] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, illetve a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak, felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a megsértett jogszabályhely pontos megjelölése [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül, [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[24] A Kúria kiemeli, hogy a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott rendelkezéseit, – az ügyintézési határidő túllépésével, a kiegészítő ellenőrzéssel, az adóbírsággal kapcsolatos kereseti hivatkozásokat alaptalannak minősítő, az elkésztett felperesi érvelést rögzítő megállapítást, – nem érintette, támadott részében a következőket állapította meg.

[25] Az elsőfokú bíróság a releváns tényeket megfelelően feltárta, az így megállapított tényállásból levont jogi következtetése helytálló a következők szerint.

[26] A törvényszék tényszerűen állapította meg, hogy a felperes használt autókereskedőként azt választotta a bejelentésében, hogy az adófizetési kötelezettségét az Áfa tv-nek a viszonteladókra vonatkozó különleges adózási szabálya szerint teljesíti, amely a kedvezőbb adózási mód, lévén az adózó az árrés után fizeti az adót (különbözeti adózás). A perben vizsgálandó kérdés az volt, hogy az adóhatóság megfelelően bizonyította-e az adott gépjárműveknél a továbbértékesítési cél megghiúsulását, és helyes-e a jogértelmezése, miszerint, ha a továbbértékesítési cél ezen gépjárművek saját használata vagy egyéb módon történő hasznosítása folytán megghiúsul, akkor az értékesítésükre már nem a különbözeti

adózás, hanem az Áfa tv. általános szabályai az irányadóak. Arról is dönteni kellett, hogy azon 7-ből 2 db gépjármű esetében, amelyeknél a felperes azt állította, hogy azokat eleve nem is továbbértékesítési céllal vásárolta, és azokat bérbeadta, illetve túlnyomórészt saját vállalkozásában használta, megilleti-e az értékesítéskor az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja szerinti adómentesség.

[27] A Kúria leszögezi, hogy az adóhatóság mind a 7 db gépjárműnél bizonyítást folytatott le a továbbértékesítési cél léte, illetve hiánya vonatkozásában, tekintve, hogy a felperes azokat a különbözeti adózás szerint szerezte be és tartotta nyilván, így a 2 db bérbeadott gépjármű esetében is ez történt, mert a felperes csak az ellenőrzési jegyzőkönyvre tett észrevételében hivatkozott bérbeadásra, saját vállalkozásban való használatra, addig az adóellenőrzés során ez utóbbi autók esetében is a továbbértékesítési célt kívánta alátámasztani. Erre az elsőfokú bíróság helytállóan rámutatott a jogerős ítélet [44] bekezdésében. A bizonyítást valamennyi esetben azonos módon folytatta le az adóhatóság, amelyről a törvényszék – felsorolva az ítélete [34] bekezdésben a bizonyítási eszközöket (felperesi nyilatkozatok, eladói és vevői tanúvallomások, jármű-nyilvántartási rendszer adatai, UD/VÉDA rendszer adatai, felperesi próbaút-nyilvántartás, próbarendszámokra vonatkozó gépjármű indítási naplók – megállapította, hogy széleskörű bizonyítási eljárás folyt, a tényállás tisztázási kötelezettségét az alperes teljesítette. A Kúria a felperesi felülvizsgálati kérelmének a bizonyítással kapcsolatos kifogásaival szemben egyrészt hangsúlyozza, hogy az adóhatóság, és az értékelés során az elsőfokú bíróság nem csupán az általa hivatkozott bizonyítékokból indult ki (próbaút-nyilvántartás, UD/VÉDA rendszer, P-s rendszámok mikénti használata), hanem az előzőek szerint felsorolt valamennyi bizonyíték összevetésével vizsgálta a felperes értékesítéseit. Másrészt kiemeli: ugyan a felperes utóbb megkérdőjelezte, miszerint a jogszabály által meg nem kívánt próbaút-nyilvántartásokból, az UD/VÉDA rendszer adataiból, és abból, hogy esetlegesen a P-s rendszámok kapcsán ágazati szabályt sértett, származhat-e egyáltalán bizonyíték, de mindezeket az adóhatóság a szabad bizonyítás keretében megfelelően felhasználhatta és értékelhette. Szemben a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal, az elsőfokú bíróság nem arra hivatkozott, hogy a felperes köteles volt vezetni az adott próbaút-nyilvántartást, hanem arra, hogy a választott adózási mód (jelen esetben a kedvezőbb különbözeti adózás) feltételeinek teljesülését az adózónak alá kell tudni támasztania a saját könyveivel. A Kúria is hangsúlyozza, hogy a felperesnek a különbözeti adózás jogszerű alkalmazásához a jelen esetben igazolnia kell, hogy az értékesítéskor is megfelelt az árrés utáni kedvezőbb adózás szabályainak, és amennyiben erre rendelkezésre áll a saját maga által bevezetett próbaút-nyilvántartás, az az adóellenőrzés során vizsgálható, összevethető – a feltüntetett viszonylatok, útvonalak, megtett távolságok tekintetében – a fizetős útszakaszok adataival (UD/VÉDA rendszer adatai), és a próbarendszámok használatával kapcsolatos, jogszabály előírása folytán vezetendő gépjármű-indítási naplók adataival.

[28] A Kúria a bizonyítás kapcsán azt is hangsúlyozza, hogy az adóhatóság nem abból vont le következtetést, hogy a felperes a fizetős útszakaszokat mennyiben használta, vagy mennyiben kerülte el, hanem abból, hogy amennyiben ezeket használta, az erre vonatkozó adatok miként jelentek meg a felperes próbaút-nyilvántartásában, egyezést mutattak-e egymással és a P-s rendszámú gépjárművek indítási naplóiban szereplő adatokkal. Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében helytállóan hivatkozott arra, hogy utóbbiak, a próbarendszámokra vonatkozó gépjármű-indítási naplók vezetését jogszabály írja elő, de a revízió nem ezen jogszabály betartását vizsgálta, hanem a gépjárművek saját vállalkozásban való használata, az útvonalak ellenőrzése szempontjából volt ezeknek jelentősége.

[29] Ellentétben a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal e körben az elsőfokú bíróság nem tett iratellenes hivatkozást, mert ugyan a hatáskör elvonás kifejezést használta a kereseti érvelés ismertetésénél, de megállapításának középpontjában helytállóan az állt, hogy az adóhatóság nem szankcionálta a P-s rendszámok használatával kapcsolatos esetleges jogszabálysértést. Ebből következően a felperesnek az EUB C-329/18., valamint C-78/12. számú határozataira és a Kfv.I.35.052/2022/3. számú kúriai döntésre való hivatkozása nem helytálló (e döntések értelmében nem alapítható az adólevonási jog megtagadása az adott szakmára vonatkozó speciális jogszabályi feltételek számonkérésén), mert a perbeli esetben nem az adólevonási jog elvetése, és nem ágazati szabály esetleges megsértése, hanem a fizetendő adó helyes megállapításának kérdése volt a megállapítás alapja. A felperes a megelőző eljárásban bemutatta a rendelkezésére álló adatokat, de az a körülmény, hogy a kifogásolt 7 db gépjármű esetében saját próbaút-nyilvántartásának adatai nem egyeztek az ellenőrizhető külső forrásból nyert UD/VÉDA adatokkal és az általa jogszabály előírása folytán vezetett P-s rendszámok gépjármű-indítási naplóival, az ő terhére esik. Ezért jogszerűen állapította meg a törvényszék, hogy a feltártakhoz képest szükségtelen a perben felajánlott további bizonyítás. A rendelkezésre álló valamennyi bizonyíték értékelését az adóhatóság elvégezte, az érintett gépjárművek esetében a saját próbaút-nyilvántartás adatai nem egyeztek a további adatokkal, ezen autók vonatkozásában hitelesnek nem volt elfogadható a nyilvántartás, és ehhez viszonyítva ügydöntő bizonyíték nem lett volna várható sem a munkavállalók, a gépjárműveket ténylegesen vezető személyek tanúvallomásától, az UD/VÉDA rendszer üzemeltetőjének vagy a hirdetési portál üzemeltetőjének megkeresésétől sem. Az elsőfokú bíróság tehát helytállóan állapította meg, hogy az alperes nem sértette meg az Air. 99. § (1)-(2) bekezdésében foglaltakat. Jogsértés nem valósult meg a törvényszék részéről abból a szempontból sem, hogy a próbaút-nyilvántartást vezető munkavállalók esetében a jogerős ítélet a „tudatosan” kifejezést használta a helytelen adatok feltüntetésére vonatkozó felperesi érvelés ismertetésekor, ez az ügy érdemét érintően nem jelent iratellenességet; a megállapításának lényege az volt, hogy a felperesi saját nyilvántartás hitelessége az érintett gépjárművek tekintetében alappal kérdőjeleződött meg.

[30] A Kúria a továbbiakban a továbbértékesítési cél megghiúsulása kapcsán, majd az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja alkalmazhatóságával összefüggésben levezetett bírósági jogértelmezést vizsgálta.

[31] Az Áfa tv. 259. § 22. pontja értelmében e törvény alkalmazásában továbbértékesítési cél: a mástól szerzett termék saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli értékesítése, amely értékesítéskori használati értékében legfeljebb csak a kereskedelemben szokásos értékváltozás miatt tér el a szerzéskori használati értékétől.

[32] Az Áfa tv. 213. § (1) bekezdés alapján a fejezet alkalmazásában

a) viszonteladó: minden olyan adóalany, aki (amely) ilyen minőségében továbbértékesítési céllal használt ingóságot, műalkotást, gyűjteménydarabot vagy régiséget szerez be, importál, vagy egyébként tart tulajdonában, illetőleg e körben – megbízás alapján – bizományosként jár el.

[33] Az Áfa tv. 214. § (1) bekezdés értelmében a viszonteladó tevékenységére a törvény rendelkezéseit az ezen alfejezetben (XVI/2.) meghatározott eltérésekkel kell alkalmazni.

[34] A Kúria kiemeli, hogy az idézett rendelkezések alapján az Áfa tv. 214. § (1) bekezdéséből adódóan az Áfa tv. XVI/2. alfejezet szerinti különbözeti adózás, vagy más néven árrés utáni adózás csak az olyan tevékenységre alkalmazható, és azon termékek esetében, amelyeknél az adózó viszonteladói minősége érvényesül. Az adóalany akkor feleltethető meg a viszonteladó Áfa tv. XVI/2. alfejezete szerinti fogalmát előíró 214. § (1) bekezdésének, ha ilyen minőségében továbbértékesítési céllal szerez be használt ingóságot. E meghatározás központi fogalmi eleme a továbbértékesítési cél, amely csak akkor állapítható meg az Áfa tv. 259. § 22. pontja alapján, ha a termék (pontosan: mástól szerzett termék) saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli értékesítése esete áll fenn. A továbbértékesítési célnak van ügydöntő jelentősége, mert erre épülnek rá a különbözeti adózás alkalmazhatósága körében rögzített további fogalmak: a továbbértékesítési cél a saját használat vagy egyéb hasznosítás nélküli értékesítést jelenti a mástól szerzett termék vonatkozásában; a tényleges viszonteladói minőséghez pedig a jogalkotó ezt a célt tételezi, vagyis a használt ingóságoknak az ilyen céllal történő beszerzése alapozza meg, hogy az adóalanyt viszonteladónak lehessen tekinteni; a különbözeti adózás pedig a viszonteladói tevékenységre irányadó.

[35] A felperes a használt gépjármű kereskedelmi tevékenysége vonatkozásában bejelentette (választotta) a kedvezőbb, különbözeti adózás szabályainak az alkalmazását, ezért ahhoz, hogy ez az adózási mód ténylegesen érvényesüljön az egyes gépjárművek esetében, a továbbértékesítési célnak is teljesülnie kellett. Az adóhatóság által bizonyított tényállás szerint a felperes a kifogásolt 7 db gépjárművet a különbözet szerinti adózás szabályai szerint szerezte be, az autókat a könyveiben is a használt ingóságok értékesítéséhez kapcsolódó előírások alapján tartotta nyilván és az értékesítéskor is e szabályokat alkalmazva vallotta be a fizetendő áfát, ugyanakkor a bizonyítás eredményeként megállapítható volt, hogy a továbbértékesítési cél nem állt fenn. A Kúria álláspontja szerint az alperes és az elsőfokú bíróság helytálló jogi következtetést vont le, amikor a saját használatra, egyéb hasznosításra tekintettel úgy minősítette az adott gépjárművek értékesítését, hogy ezen értékesítésekre a különbözeti adózás már nem alkalmazható, az eladásukra az Áfa tv. általános szabályai vonatkoznak. A felperes tehát a bejelentése alapján a különbözeti adózás szabályainak alkalmazását választotta, de a fizetendő adó bevallásánál nem volt figyelemmel arra, hogy az érintett autók értékesítése – az időközben bekövetkezett más irányú használat következtében – már nem felel meg ezeknek a szabályoknak.

[36] A Kúria hangsúlyozza, hogy a felperes állítása szerint az eleve továbbértékesítési cél nélkül beszerzett, bérbeadott és túlnyomó részben a saját vállalkozásban használt 2 db gépjármű esetében is az volt a megállapítás, hogy ezek beszerzése a különbözeti adózás szerint történt és a könyvekben sem tárgyi eszközként tartotta nyilván azokat. Egyetért a Kúria az adóhatóság és a törvényszék álláspontjával, hogy amennyiben a felperes a különbözet szerinti adózás helyett nem tér át az Áfa tv. általános szabályai szerinti adózásra, és az autók beszerzése, nyilvántartása is a különbözeti adózás szabályai szerint történik, utóbb, az autók értékesítésekor megalapozottan nem hivatkozhat arra, hogy az eladásra az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja szerinti áfamentesség az irányadó, a következőkre is figyelemmel.

[37] Az Áfa tv. 87. § b)–c) pontjai alapján mentes az adó alól a termék értékesítése abban az esetben,

b) ha az értékesítést megelőzően a termékhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó a 124. és 125. § szerint nem vonható le; vagy

c) az értékesítést megelőzően a termékhez előzetesen felszámított adó kapcsolódott volna, az a 124. § (1) bekezdés d) pontja szerint – a 125. § (1) bekezdés a) pontban foglaltakra is figyelemmel – nem lenne levonható.

Az Áfa tv. 222. § (1) bekezdése szerint az egyedi, illetőleg globális nyilvántartáson alapuló módszert alkalmazó viszonteladó ilyen minőségében

a) a használt ingóság, műalkotás, gyűjteménydarab, régiség beszerzéséhez – ideértve ezek Közösségen belüli beszerzését is –, importjához kapcsolódó előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult.

Az Áfa tv. 224. § (1) bekezdése alapján a belföldön nyilvántartásba vett viszonteladó dönthet úgy is, hogy tevékenységének egészére nem alkalmazza ezen alfejezet rendelkezéseit. Ezen döntését a viszonteladó a tárgyévét megelőző év utolsó napjáig jelenti be az állami adó- és vámhatóságnak.

[38] A fenti rendelkezések alapján a Kúria hangsúlyozza, hogy az Áfa tv. 87. § b) pontja szerinti adómentesség abban az esetben alkalmazható, ha a beszerzést előzetesen felszámított adó terhelte, de az az Áfa tv. 124. és 125. § szerint nem vonható le, a 87. § c) pontja pedig akkor alkalmazható, ha az adóalanyra nem hárítottak át adót, de a beszerzésre az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés d) pontja vonatkozott volna, azt előzetesen felszámított adó terhelte volna, de az nem lenne levonható (figyelemmel ugyanakkor a 125. § (1) bekezdés a) pontban foglaltakra is).

[39] A felperes ezen esetekkel szemben az Áfa tv. XVI/2. alfejezetében foglalt különbözeti adózás szerint eljáró viszonteladó, és az esetében nem azért nem vonható le az áfa, mert a beszerzésre az Áfa tv. 124. § és 125. §-ai lennének irányadók, hanem azért nem, mert a különbözeti adózás szabályai közötti speciális előírás érvényesül. A felperesnek az Áfa tv. 222. § (1) bekezdés a) pontja alapján nincs levonási joga a termék beszerzésével kapcsolatban.

[40] A viszonteladó adóalany legfeljebb akkor alkalmazhatja az értékesítésre az általános szabályok szerinti adómentességet a gépjárművek értékesítésekor, ha – megfelelően az ott megjelölt feltételeknek – az Áfa tv. 224. § (1) bekezdése szerinti lehetőséggel élve lemond a különbözeti adózás alkalmazásáról.

[41] Az elsőfokú bíróság jogértelmezése helyes, a felülvizsgálati kérelemmel ellentétben a tárgyi ügy releváns tényállási elemei alapján, a rendelkezésre álló adatok megfelelő

értékelésével, jogszabálysértés nélkül állapította meg, hogy amennyiben a különbözeti adózás (árrés szerinti adózás) útján beszerzett gépjárműveknél a továbbértékesítési cél meghiúsul, akkor értékesítésükre az Áfa tv. általános szabályai alkalmazandók, valamint a 7-ből 2 db bérbeadott – illetve a felperes előadása szerint túlnyomórészt saját vállalkozásban használt – gépjármű eladása sem áfamentes értékesítés, arra az Áfa tv. 87. § b) és c) pontja nem irányadó.

[42] A fentiek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet jogszerű, ezért azt hatályában fenntartotta a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján.

A döntés elvi tartalma

[43] A különbözeti adózást választó adózó, aki a gépjárművet továbbértékesítési céllal szerzi be, de ez a cél meghiúsul és a különös adózás szabályai alkalmazásáról nem mondott le, nem értékesítheti a gépjárművet Áfa. tv. 87. § c.) pontja alapján adómentesen, hanem értékesítésére az általános szabályok az alkalmazandók.

Záró rész

[44] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[45] A pervesztes felperes köteles az alperesnek a felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel, melynek összegét a Kúria az alperes által költségjegyzéken felszámított összeggel egyezően állapította meg a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése szerint az alperes által a felülvizsgálati ellenkérelem benyújtásával végzett jogi munka minőségére és mennyiségére figyelemmel.

[46] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 62. § (1) bekezdés h) pontjában biztosított tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a felperesnek kell megfizetnie a Pp. 101. § (1) és 102. § (1) bekezdésére figyelemmel. Az illetékfizetési kötelezettség esedékességének napja az Itv. 78. § (4) bekezdése az irányadó.

[47] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2025. január 16.

dr. Darák Péter s.k.
s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Magyarfalvi Katalin

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Demjén Péter s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő