

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.552/2011/9.szám

A Kúria a dr. Marosi Andrea Rozália ügyvéd (....) és Dr. Varga Árpád(.....) ügyvédek által képviselt ...(felperes címe) felperesnek a dr. Bajusz Dániel jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága (.....) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. május 11. napján kelt 11.K.34.672/2010/8. számú ítélete ellen a felperes által 10-11. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 11.K.34.672/2010/8. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott, az első fokú határozat 10. pontjára vonatkozó részét, illetve e körben az alperes ... számú határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az első fokú hatóságot új eljárásra kötelezi, ezt meghaladóan hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati részperköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 2.000.000 (kettőmillió) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket, az ezt meghaladó felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2003. január 1-től 2004. december 31-ig terjedő időszakra valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként - megismételt eljárásban hozott - elsőfokú határozatban az adóhatóság társasági adó (a továbbiakban: ta), személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja), általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa), egészségbiztosítási,

nyugdíjbiztosítási - és munkaadói járulék, valamint egészségügyi és szakképzési hozzájárulás adónemekben kötelezte a felperest 78.126.000 Ft adókülönbözet megfizetésére, 17.160.000 Ft adóbírsággal sújtotta, 11.771.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel, a számviteli rend és bizonylati fegyelem megsértése miatt 200.000 Ft, a levonni elmulasztott adók miatt pedig 670.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2009. október 13. napján hozott ... számú határozatában az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy a felperes terhére felszámított késedelmi pótlékot 10.660.000 Ft-ra leszállította, ezt meghaladóan hatályában fenntartotta.

A felperes keresetében kérte az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és az első fokon eljáró adóhatóság új eljárásra kötelezését.

A kereset által vitatott körben az alperes határozata a következőket tartalmazza:

A felperes az állatgyógyászati készítményeket kis- és nagykereskedőkön keresztül értékesített az állatorvosok részére. Termékeihez kapcsolódóan az állatorvosok részére vásárlási pontgyűjtő akciót szervezett, és a pontok fejében juttatott termékek beszerzésére vonatkozó számlákat reprezentációs költségei között mutatta ki. A bejövő számlák egy részét nettó összegben költségként számolta el, és a kapcsolódó áfa-t levonásba helyezte, a többit bruttó összegben mutatta ki. Az alperes a pontgyűjtő akcióban adott ajándékok értékét nem minősítette árengedménynek, illetve adóalapot csökkentő tételnek, mert a felperes és az állatorvosok között nem volt közvetlen üzleti kapcsolat. Az volt az alperes jogi álláspontja, hogy a felperes az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 33.§ (1) bekezdésének a) illetve b) pontját megsértve jogszerűtlenül helyezte levonásba az ajándékok beszerzéséhez kapcsolódó áfa-t (4.pont).

A felperes 2004. december 4-én „.....”-t rendezett, az ennek kapcsán felmerült 25.539.000 Ft kiadást reprezentációként számolta el, és a számlák szerinti áfa-t levonásba helyezte. Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy e rendezvény nem felel meg a személyi jövedelemadóról 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 69. § (10) bekezdés d) és j) pontjainak, (2)-(4) bekezdéseinek, a társasági és osztalékadóról szóló 1996.évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Taotv.) 8. § (1) bekezdés d) pontjának, és az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés b) pontjának. Az alperes a kiadásokat olyan adóköteles természetbeni juttatásoknak minősítette, amelyek nem kötődnek a felperes vállalkozási tevékenységéhez, ezért terhére

szja, áfa és egészségügyi hozzájárulás adónemekben adókülönbözetet írt elő, és módosította az adózás előtti eredményét is. (6.pont).

A felperes 2004. szeptember 17-én a ... nevű termék születésnap rendezvényét tartott, amelynek 11.230.000 Ft összegű kiadását reprezentációként számolta el. Az alperes az e rendezvény kapcsán nyújtott szolgáltatást is olyan adóköteles természetbeni juttatásnak minősítette, amelynek költségei nincsenek összefüggésben a felperes bevételszerző tevékenységével, és a felperes terhére szja és egészségügyi hozzájárulás adónemekben adókülönbözetet írt elő, módosította társasági adóalapját is. Rögzítette, hogy a vendéglátás és szórakoztatás a ... születésnap kapcsán - a felperes érvelésével ellentétben - nem másodlagos, nem járulékos jellegű volt. (7. pont).

Az alperes az Szja tv. 69. § (10) bekezdés d) pontjára alapítottnak minősítette a felperes rendezvényeit, akként, hogy nem vitatta el ezek szakmai jellegét, de figyelembe vette a résztvevők ott tartózkodásának időpontját, és az igénybe vett szolgáltatások, szabadidős, kulturális programok arányát is. Ezek együttes értékelése alapján az alperes arra a következtetésre jutott, hogy a felmerült kiadások nem tekinthetők reprezentációnak, az adóköteles természetbeni juttatások közé tartoznak. A revízió által kigyűjtött bizonylatok alapján, amelyek orvosok és külföldi szakemberek szállását, vendéglátását, minibár költségeit, közlekedési költségét, személyszállítását, kaszinóbeli belépőjegyeit tartalmazták, nem fogadta el a programok kizárólagos üzleti, szakmai jellegét. Rögzítette, hogy a kiadások nem kizárólag a felperes adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenységet szolgálták, ezt alátámasztja az is, hogy a résztvevők a felperessel nem álltak munkaszerződéses vagy megbízási jogviszonyban (8.pont).

A felperes 2004. évben különböző főkönyvi számlákon, különböző gazdasági eseményeket - meghívók küldése orvosoknak, gyógyszerészeknek, szakembereknek a „...” programokon, különböző konferenciákon, szakmai rendezvényeken való részvételre, ahol vendéglátás is volt - könyvelt. A számlákhoz tartozó megrendelés, számla részletezés és program alapján az alperes nem fogadta el a felperes könyvelését az eredeti kontírozás szerint. A felmerült költségeket adóköteles természetbeni juttatásnak minősítette, és a felperes terhére szja és eho adónemekben adókülönbözetet írt elő, ta adóalapját is módosította. (10.pont)

A peres eljárás alatt előterjesztett ismételt felügyeleti intézkedés iránti kérelem alapján eljáró Nemzetgazdasági Minisztérium az számú határozatában a keresettel támadott határozatok áfa adónemet érintő megállapításai tekintetében - „jogszabálysértés miatt” - korlátozta a végrehajtáshoz való jogot, az egyéb adónemek tekintetében azonban a keresettel támadott

határozatokat hatályukban változatlan formában fenntartotta. E határozat indokolása - egyebek mellett - tartalmazza azt is, hogy „Az állatorvosok részére meghirdetett pontgyűjtő akció keretében a magánszemélyek által kapott tárgyi ajándékokat adózó reprezentációként, az adóhatóság az ellenőrzés során üzleti ajándékként minősítette”. A felperes az ügyben csak az áfával kapcsolatos megállapításokat vitatta. „Az iratanyagban bemutatott marketing akció keretében történt juttatások azonban minősíthetők lettek volna az Szja tv. 1. számú melléklet 8.14. alpontjai alapján adómentes juttatásként is”. Rögzíti e határozat azt is, hogy helytállóak az első fokú határozat 7-11. pontot érintő döntései, annak ellenére, hogy az adóhatóság tévesen utalt a megbízási szerződések hiányára.

A felperes a felügyeleti intézkedés tárgyában hozott határozat után is fenntartotta a keresetében előadottakat, Hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésében, 97. § (3)-(6) bekezdéseiben, az Áfa tv. 7. § (3) bekezdés f) pontjában, 22. § (9) bekezdésében foglaltak megsértésére, és az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés a) és b) pontjának téves alkalmazására is a határozat 4. pontját érintően. A keresettel támadott határozat 6., 7., 8., 10. pontjai kapcsán is vitatta az alperesi minősítést. Sérelmezte, hogy az alperes nem fogadta el kiadásait reprezentációs költségként. Kifejtette, hogy ezek tévesen kerültek természetbeni juttatásként értékelésre, mivel minden esetben gazdasági tevékenységével összefüggő szakmai, üzleti jellegű rendezvények költségeiként merültek fel. Vitatta az alperes bizonyíték értékelését. A perben tartott utolsó tárgyaláson előterjesztett nyilatkozatában kérte, hogy a bíróság a marketing akció keretében történő juttatásokkal kapcsolatban állapítsa meg, hogy az alperes ezeket is jogszerűtlenül minősítette üzleti ajándékként az Szja tv. 1. számú melléklet 8.14. alpontjai szerinti adómentes juttatás helyett. Kifogásolta, hogy az alperes, bár a perben vitatott gazdasági események szakmaiságának megítélésakor az arányosságra és az ésszerűség szempontjaira hivatkozott, ezeket konkrétan az ellenőrzés során és a határozatokban nem ismertette. Hangsúlyozta, hogy a jogszabályoknak és a vizsgált időszakban kiadott adóhatósági iránymutatásoknak megfelelően járt el.

Az alperes ellenkérelmében - az áfa adónemet érintő rész kivételével - határozatában foglaltakat fenntartotta, és a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően a 4. ponthoz kapcsolódó megállapítások tekintetében hatályon kívül helyezte, és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladón a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes a felperes érvelésével ellentétben jogosult volt az Art.

1. § (7) bekezdése alapján a szerződések, ügyletek, gazdasági események adójogi minősítésére, és az ügy eldöntése szempontjából releváns tények tekintetében teljesítette az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét is, határozata a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő indokolást tartalmaz.

Az alperes a határozat 4. pontjában megállapított áfa adókülönbözet és jogkövetkezményei kivételével megalapozott és jogszerű döntést hozott. A felperes a peres eljárás során nem jelölt meg és nem is ajánlott fel bizonyítást az alperesi határozatokban megállapítottak megdöntésére.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 97. § (3)-(6) bekezdéseiben, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (2) bekezdés ea)-eb) pontjaiban, az Szja tv. 69. § (8) és (10) bekezdéseiben, a Pp. 145. § (2) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében, 213. § (1) bekezdésében, 215. § -ában, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. Fenntartotta keresetben is kifejtett jogi álláspontját. Hivatkozott arra is, hogy az alperesnek az adóbírság és késedelmi pótlék megállapítása során javára szóló különös méltánylást érdemlő körülményként kellett volna figyelembe vennie a vizsgált időszakra vonatkozó adóhatósági iránymutatásnak megfelelő gyakorlatát. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem tért ki arra, hogy mit kell irányadónak tekinteni a szakmaiság és az arányosság vizsgálatánál, és indokát sem adta annak, hogy miért nem bírálta el érdemben a kereset kiegészítését.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részének hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem csak kis részben, az első fokú határozat 10. pontja tekintetében alapos, ezt meghaladó körben alaptalan a következők miatt:

A felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275. §, BH2002.29.). A felülvizsgálati eljárásban továbbá - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nem lehet hivatkozni alapeljárás során fel nem merült, ennél fogva jogerős ítélettel el nem bírált új tényre, körülményre, jogcímre.

A Pp. 335/A. § (1) bekezdése pedig akként rendelkezik, hogy a

felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak a perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni.

A Kúria a rendelkezésére álló iratokból azt állapította meg, hogy a felperes a keresetében, és az első tárgyaláson előterjesztett kereset kiegészítésében az alperesi határozat 4. pontja kapcsán csak az áfa adókülönbözetest vitatta. A felperes csak a felülvizsgálati intézkedés tárgyában hozott határozatot követően, tehát jóval az ügyben tartott az első tárgyalás után nyújtotta be a felülvizsgálati kérelmében keresetet kiterjesztésnek nevezett „nyilatkozat”-át, amelyben már nemcsak áfá-t, hanem az üzleti ajándéknak minősítést is támadta. Mivel a felperes nem a Pp. 335/A. §-a szerint járt el, az első fokú peres eljárás során nem volt jogszerű lehetőség az üzleti ajándékkal kapcsolatos „nyilatkozat” érdemi felülvizsgálatra. A Kúria ezért nem tekintette az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésnek azt, hogy a jogerős ítélet nem tartalmaz indokolást az üzleti ajándékkal kapcsolatos „nyilatkozat” el nem fogadása tárgyában.

Rámutat a Kúria arra is, hogy a felperes az adóbírságot és a késedelmi pótlékot a keresetében, és az első tárgyaláson előterjesztett kereset kiegészítésében sem vitatta, nem terjesztett elő határozott kereseti kérelmet az adóbírság és késedelmi pótlék mellőzésére, illetve mérséklésére nézve. Mindezek miatt az e jogkövetkezményeket sérelmező felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelésének érdemi vizsgálatára a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem volt törvényes lehetőség.

Az Szja tv. 1. § (4) bekezdése értelmében az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, az adó csökkentését eredményező szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetve érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek ez érdekében áll. A reprezentáció kedvezményjellegű szabály, ezért a felperes keresetében és felülvizsgálati kérelmében is tévesen hivatkozott arra, hogy e körben nem őt, hanem az alperest terhelte a bizonyítási kötelezettség. A közigazgatási és a peres eljárás során e szabályra, továbbá az Art. 99. § (2) bekezdésére figyelemmel nem az alperesnek, hanem az adózónak kell bizonyítania, hogy esetében fennállnak a rá nézve kedvezőbb rendelkezések alkalmazásának törvényi feltételei. Ennek a felperes nem tett eleget. Az elsőfokú bíróság ítéletében iratszerűen mutatott rá arra, hogy a felperes a perben - a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva - bizonyítást nem is ajánlott fel az általa alkalmazott minősítés

helytállóságának alátámasztására az első fokú határozat 6-8. pontjai tekintetében.

Iratellenes az a felperesi előadás, mely szerint a jogerős ítélet nem tartalmaz tényállást, bizonyítékértékelést és indokolást. Oszttja a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletében az Szja tv. 69. § (10) bekezdés d) pontja kapcsán kifejtett jogi álláspontot, figyelemmel az Szja tv. 3. számú melléklet I/17. pontja és 11. számú melléklet I/19. alpontjára is. Hangsúlyozza egyben, hogy - a felperesi érveléssel ellentétben - az elsőfokú bíróság nem azért nem minősítette reprezentációnak a perben vitatott eseményeket, mivel nem került sor megbízási szerződések megkötésére. A megbízási szerződések tekintetében az elsőfokú bíróság elfogadta a felperes érvelését. Nem volt vitás az ügyben továbbá az sem, hogy rendezvények, az események és az ezekhez kapcsolódó szolgáltatások kötődhetnek a felperesi tevékenységhez. A felperes által üzletinek, szakmainak minősített kiadások kapcsán azonban az adóhatóság és az első fokú bíróság - az Art. 1. § (7) bekezdésére és az előzőekben nevesített Szja tv-beli szabályokra figyelemmel - jogosult volt annak vizsgálatára, hogy ezekben milyen arányt képviseltek az üzleti, szakmai, illetve szórakoztatási programok. Dominált-e vagy sem ezekben az Szja tv. által kedvezményezni kívánt szakmai, karácsonyi, üzleti, hivatali jelleg, mivel a reprezentációként történő minősítéssel járó kedvező adójogi megítélés csak ilyen esetben indokolt, és csak ilyen esetben áll összhangban a törvényi rendelkezésekkel. A felperesi állásponttal ellentétben nem annak van jelentősége, hogy egységesen, avagy külön számlázták-e a rendezvényt, illetve annak egyes részeit, mert abban az esetben, ha egy rendezvény, vagy esemény túlnyomórészt szórakoztató jellegű, akkor az a gazdasági esemény egészére nézve és valamennyi költségeleme kapcsán elveszíti üzleti, szakmai jellegét. Az Szja tv. valóban nem tartalmazza kifejezetten az aránytalanság szót, a reprezentáció fogalom meghatározásából azonban egyértelmű, hogy a juttató szolgáltatása nem lépheti túl az üzleti, szakmai... stb. rendezvény kereteit.

Az elsőfokú bíróság iratszerűen állapította meg, hogy az alperes határozata - a felperes érveléssel ellentétben - megfelel a Ket. 72. § (2) bekezdés ea-eb) pontjaiban foglaltaknak. A jogerős ítélet pedig - ugyancsak a felperes érveléssel ellentétben - minden perben vitatott rendezvény, illetve esemény kapcsán részletesen, helytállóan, tényszerűen, okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyítékértékeléssel, a döntés alapjául szolgáló jogszabályhelyeket is megjelölve, a Pp. 206. § (1) bekezdésének, 221. § (1) bekezdésének megfelelően tartalmaz tényállást, és mindenre kiterjedő részletességgel adja indokát annak, hogy miért tartja megalapozottnak az alperesi határozatot a felülvizsgálati kérelemmel érintett 6., 7., 8., pontok tekintetében, és miért találta alaptalannak az ezek kapcsán előterjesztett felperesi

kereset. A felperes felülvizsgálati kérelme e körben - tartalmát tekintve - a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, de erre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

Ahogy arra a Kúria az előzőekben rámutatott a reprezentációnak arányosnak, járulékosnak kell lennie, tehát a konkrét rendezvény, esemény valamennyi elemét meg kell vizsgálni. Egy rendezvény, esemény ugyanis nem lehet ürügy az azon résztvevők természetbeni juttatásban való részesítésére. Az első fokú határozat 10. pontja kapcsán azonban a felperes alappal hivatkozott arra, hogy a vacsorával egybekötött előadások, továbbképzések, rendezvények esetén az akkreditáció hiánya - az egyéb rendelkezésre álló adatokra figyelemmel - nem zárja ki az esemény szakmai jellegének megállapíthatóságát, tehát a reprezentációkénti minősítést. Osztja a Kúria a felperes jogi álláspontját a tekintetben is, hogy a rendezvény szakmai jellege nem kérdőjelezhető meg pusztán azért, mert késő délután, illetve este került megrendezésre, a szakmai előadást, illetve előadásokat (!) követően vacsorával egybekötve, és igazolt az azon résztvevők személye, az előadók neve, az előadások témája, és a vendéglátás olyan ehhez kapcsolódó, ennek kereteit meg nem haladó szolgáltatás, amely ilyen esetekben „társadalmi normák szerint szokásos elvárt ellátás”. Megalapozott és jogszerű megállapítást tartalmaznak azonban a határozatok a „szőlős Légyott”-ok tekintetében, tehát az adóhatóságnak az új eljárás során az előzőekben kifejtettek szerint kell az első fokú határozat 10. pontjával kapcsolatos megállapításokat megtennie, és érdemi döntését meghoznia.

A Kúria ítéletét a Pp. 275.§.(3)-(4) bekezdései alapján hozta meg.

A nagyobb részben pervesztes felperes a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati részperköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében és 14.§-ában foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2012. június 14.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró

