

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.650/2012/4.szám

A Kúria a Garajszki Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a dr. Weisz Brigitta jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. június 1. napján kelt 12.K.32.468/2011/8. számú ítélete ellen az alperes által 15. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

v é g z é s t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 12.K.32.468/2011/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárásra új határozat hozatalára utasítja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 200.000 - 200.000 (kettőszázezer-kettőszázezer) forintban állapítja meg.

Ez ellen a végzés ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2006-2008. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az alperes - a 2011. március 19. napján kelt, határozatában - megváltoztatta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot és a felperes javára társas vállalkozások különadója és társasági adónemben mindösszesen 1.351.000 Ft, terhére pedig általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa), személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja), egészségbiztosítási és nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékok, munkaadói járulék, százalékos egészségügyi hozzájárulás (a továbbiakban: eho) és társasági adó (a továbbiakban: ta) adónemekben mindösszesen 20.487.000 Ft adókülönbözetet írt elő, 10.243.000 Ft adóbírságot szabott ki és 8.264.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A határozat a következőket tartalmazza:

A felperes tulajdonában álló és bérelt személygépkocsikon olyan napokon is történtek javítási, szerelési, szervizelési munkálatok, üzemanyag tankolások, amelyeken az útnyilvántartások szerint nem is közlekedtek. Az ellenőrzési jegyzőkönyv 8. számú melléklete részletesen tartalmazza az útnyilvántartások és számlák közötti eltéréseket, az útnyilvántartások nem felelnek meg a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 5. számú melléklet II/7. pontjában meghatározottaknak, ezért hiteltelenek. A hat személygépkocsi esetében a személyes célú használat nem zárható ki, ezért az Szja tv. 70.§ (1)-(3) bekezdései alapján a felperes terhére szja, eho, munkaadói járulékfizetési kötelezettség került előírásra, a megállapított adókülönbözet személyes jellegű ráfordításként került figyelembe vételre. A gépjármű bérleti díjak nem helyezhetők levonásba, a magán, illetve társaság érdekében felmerült használat nem volt tételesen elkülöníthető, a felperes nem arányosította a bérleti díjak áfáját és nem állapodott meg az adóhatósággal a céges, illetve a magánhasználat megosztásának arányáról, ezért a le nem vonható áfa anyagi jellegű ráfordításként került megállapításra.

A felperes 2006. évben és 2007. januárban két társasházi lakás felújítását végezte el, amelyek nettó ellenértékeit könyveiben idegen ingatlanon végzett beruházásai között aktiválta és bevallásában, mint ta adóalapot csökkentő tételt, kis- és középvállalkozások beruházási adóalap kedvezményei jogcímén szerepeltette, az áfa összegeket pedig levonásba helyezte. A két lakás az ügyvezető tulajdonában állt, és csak 2008. december 16-i hatállyal került adózoí telephelyként bejegyzésre a cégnyilvántartásba, de ténylegesen a bejelentés előtt és azt követően sem funkcionált telephelyként. A felperes az ingatlanban a vizsgált időszakban és azon túl sem végzett gazdasági tevékenységet, semmilyen formában nem használta, nem került a tulajdonába, erre vonatkozó bérleti szerződést nem kötött, ezért a felújítás költségének áfa tartalma nem helyezhető levonásba az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 33.§ (1) bekezdés b) pontja, 33.§ (2) bekezdése értelmében. A felújítási költségek az ügyvezető, mint magánszemély részére történő természetbeni juttatásnak minősülnek, így szja, továbbá egészségbiztosítási és nyugdíjbiztosítási alapot illető járulékos adónemekben adókülönbözet előírásra került sor, a felújítási költség bruttó összege pedig személy jellegű ráfordításként került megállapításra. Mivel a felperes az ingatlant gazdasági tevékenységéhez nem használta, a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 7.§ (1) bekezdés zs) pontja és 8.§ (1) bekezdés uc) pontja, a 4.§ 34/a.) pontja értelmében a 2008. évben, mint ta adóalapot csökkentő tételt, kis- és középvállalkozások beruházási adóalap-kedvezményei jogcímen nem szerepeltethette volna, ezért az elszámolt összeg kétszerese ta alapot növelő tétel.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és „az alperes új eljárásra” kötelezését kérte, ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott, vitatta a céges autók magánhasználatával, továbbá az ingatlannal kapcsolatos megállapítások, érdemi döntések megalapozottságát, jogszerűségét.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét „túlnyomó részt” megalapozottnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, „az alperest új eljárásra kötelezte”. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes érvelésével ellentétben az alperes helytállóan hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 5.§-ára, mely szerint adóügyekben nem a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) szabályait kell alkalmazni. Alapos azonban a felperes keresete a cégautók vonatkozásában és az ingatlannal kapcsolatban. A felperes már észrevételében is megindokolta kifogását és csatolta az általa alkalmazott ISO 9001:2000 szabályozást, amelynek „Eszközkezelés, módszertan” része dokumentáltan bizonyítja, hogy „elviükben is ki volt zárva bármifajta eszköz, így a cégautók magánhasználat is a munkavállalók tekintetében”. A felperesi útnyilvántartást azt nem teszi hiteltelenné, hogy a felperessel egy telephelyen lévő autószer vízzel kapcsolatban számlák kiállításra kerültek, nyilvánvaló, hogy nem kerültek rögzítésre az útnyilvántartásban, hiszen megtett kilométerekről ilyen esetben nincs szó. Az útnyilvántartás és a számlák alapján megállapítható, hogy önmagában nem teszi hiteltelenné az útnyilvántartást azok a számlák, amelyek olyan elhanyagolható távolságon belül keletkeztek az autók működésével, karbantartásával, szervizelésével vagy tankolásával összefüggésben, amelyek 100-150 méterre találhatók a felperes székhelyétől. Az alperes határozatában 34. oldal 3. bekezdésében foglaltak az Szja tv. 74.§-a szerinti szabályozásra figyelemmel nem helytállóak, mert a felperes már az ellenőrzés során is okkal hivatkozott saját szabályzatára, nem helytálló az alperesi határozat 38. oldal 5. és 7. bekezdésének az Szja tv. 69.§-ára történő hivatkozása sem, mivel a felperes bizonyította a magánhasználat lehetőségének kizárását, „ugyanakkor ezzel ellentétes bizonyítást az adóhatóság nem tett”.

Az ingatlannal kapcsolatban az adóhatóság egyáltalán nem vizsgálta meg azt a tényt, „amelyek az ingatlan felújításával kapcsolatban keletkezett számlák ... tovább számlázásával valósultak meg. Ebben az esetben bár a 2006., 2007., és 2008. évekre volt átfogó vizsgálata

felperesi társaságnak, az eljáró adóhatóságnak vizsgálnia kellett volna az akkor rendelkezésre álló számlákat." „Önmagában egy késedelmesen benyújtott szerződés, illetve megállapodás vagy meghatalmazás a jogügyletet nem teheti érvénytelenné vagy fiktívvé. Ezért a bíróság felhívja az adóhatóságot, hogy a megismételt eljárásban ezeket a körülményeket is vegye figyelembe, azzal, hogy mint bizonyítékot nem mellőzheti".

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg a Ket. 109. § (4) bekezdésében, Szja tv. 70. § (1)-(3) bekezdéseiben, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 221. § (1) bekezdésében, 339. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Kifejtette, hogy a cégautó fizetési kötelezettség kapcsán a bizonyítás a felperest terhelte, tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét teljesítve megalapozottan és jogszerűen tette meg e körben a felperes terhére megállapításait. Iratellenesek azok az ítéleti megállapítások, amelyek szerint az eltérések 100-150 méter elhanyagolható távolságra vonatkoznának. Az ingatlanok kapcsán nem a jogügyletek érvénytelenségére vagy fiktivitására alapította döntését, és értékelte azokat a bizonyítékokat, amelyekre a jogerős ítélet hivatkozik. Sérelmezte, hogy az ingatlannal kapcsolatban a bíróság indokolási kötelezettségét nem teljesítve, anyagi és eljárási jogszabálysértés megjelölése nélkül rendelt el új eljárást, nem adott iránymutatást a megismételt eljárásra, nem határozta meg, hogy milyen tényállási elemeket kell vizsgálat alá vonni, és nem az első fokú hatóságot kötelezte új eljárásra.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Vitatta a bizonyítási teherrel kapcsolatos alperesi álláspontot, és kifejtette, hogy a magáncélú használat kizártságára bemutatott adózói bizonyítást az alperesnek kellett volna megdöntenie, de erre nem került sor. Magánhasználatnak vagy lehetőségének megállapítására egy adott hónap vonatkozásában egyébként is csak akkor van lehetőség, ha az útnyilvántartás hitelességét az adóhatóság megdönti. Az adóhatóság jogsértően hagyta figyelmen kívül a rendszeresen külső audittal ellenőrzött szabályzatát, csupán vélelmezte ennek megsértését, ami ellentétes az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdéseivel. A jogerős ítélet a rendelkezésre álló bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapul. Az alperes által mellőzött okirati bizonyítékok, így mindenekelőtt a szerződés és az átalakítási munkálatok költségmegosztás alapján történő továbbszámolása egyértelműen igazolja, hogy az alperes a bizonyítékok köréből a jogerős ítélet által megjelölteket

kirekesztette. Az az ingatlan, ahol az adózó saját céljára való átalakítás érdekében építőipari munkát végeztetett, amire opciós bérleti és kizárólagos használati joga áll fenn, adójogi értelemben telephelynek tekintendő. A bérlet szükségességét igazolta, bérleti konstrukcióban a továbbértékesítés egyértelmű, mivel kiszámlázta az átalakításokat és az így keletkező követelést beszámította a bérleti díjtartozásba, megfizetésre került az erre vonatkozó számla. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú ítélet egyértelmű iránymutatást ad a megismételt eljárásra, az indokolás pedig kifejezetten rögzíti, hogy erre az elsőfokú adóhatóság köteles, ezért alaptalanok az egyéb alperesi kifogások is.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos:

A felülvizsgálati eljárásban - rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - 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. §).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. A bíróságnak a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak az egybevetése alapján kell megállapítania, a bizonyítékokat pedig a maguk összességében kell értékelnie és meggyőződése szerint kell elbírálnia a Pp. 206. § (1) bekezdése értelmében. A Pp. 221. § (1) bekezdése pedig előírja, hogy a bíróságnak az ítélet indokolásában röviden elő kell adnia a megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével és hivatkoznia kell azokra a jogszabályokra, amelyeken ítélete alapul. Meg kell röviden említenie azokat a körülményeket is, amelyeket a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak tekintett és utalnia kell azokra az okokra is, amelyek miatt valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte. (KGD 2011.203, KGD 2011.11).

Nem alkalmas érdemi felülvizsgálatra az az ítélet, amelynek indokolása nem tartalmaz tényállást, vagy nem ismerteti, hogy a tényállást a bíróság milyen bizonyítékok alapján állapította meg, nem jelöli meg azokat a tényeket, adatokat, körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak tekintett és nem rögzíti az érdemi döntés jogalapját, a kereset alaposságát vagy alaptalanságát alátámasztó jogszabályhelyeket.

Nem tekinthető tényállás megállapításnak az ellenőrzésnek, az adóhatósági határozatoknak, a keresetnek és az ellenkérelemnek az ismertetése, ezért az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az előzőekben ismertetett jogszabályi követelményeknek.

A jogerős ítéleti megállapítással szemben az első és másodfokú adóhatóság is megvizsgálta a felperes által becsatolt ingatlan felújítással kapcsolatos számlákat, és elvégezte ezek - más bizonyítékokkal egybevetett - adóhatósági értékelését is. (Az első fokú határozat 22-27. oldalai, a másodfokú érdemi döntés 40-44. oldalai e körben részletes indokolást tartalmaznak.) Tévesek tehát a számlák illetve a továbbbszámlázás kapcsán tett ítéleti megállapítások. Önmagában az a tény, hogy e bizonyítékokat az alperes nem a felperes által előadottaknak megfelelően vette számba, nem adhat alapot a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére és új eljárás elrendelésére. Az elsőfokú bíróságnak ugyanis minden alperes és felperes által elé tárt - keresetben vitatott - adatot, tényt, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is, összességében, okszerű bizonyítékértékeléssel, indokolási kötelezettségét is teljesítve kellett volna számba vennie tekintettel arra is, hogy az alperes nem a jogügylet érvénytelenségére illetve fiktív voltára, hanem döntően az Áfa tv. 33.§.(1) bekezdés b) pontjára (2) bekezdés i) pontjára, a Tao tv. 7.§ (1) bekezdés zs) pontjára, 8.§ (1) bekezdés uc) pontjára alapította érdemi döntését. Minderre azonban az első fokú bírósági eljárásban nem került sor, és ez a mulasztás a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem pótolható.

A cégautó fizetési kötelezettséggel kapcsolatban az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy az Szja tv. 70. § (1) bekezdése nem az adóhatóság, hanem az adózó bizonyítási kötelezettségét tartalmazza, illetve egy olyan megdönthető vélelmet, amellyel szemben ellenbizonyításnak van helye. Abban az esetben ugyanis, ha magáncélú használatnak akár a lehetősége is fennáll, akkor az adóhatóság megfelelő adózói bizonyítás hiányában jogszerűen vonja le ennek adójogi jogkövetkezményeit. Magáncélú a használat e törvényhely szerint, akkor, ha bármely körülmény vagy dokumentum (így különösen a tárolás helye, az irányadó belső szabályzat, szerződés, útnyilvántartás) alapján megállapítható, hogy a cégautót magánszemélyek akár állandó, akár eseti jelleggel személyes célra is használják vagy használhatják. A cégautó magáncélú használatának, használhatóságának tiltására vonatkozó szabályzat önmagában tehát nem elégséges. A cégautó alóli mentességhez az ezt tiltó rendelkezésen kívül további olyan tények megállapítása szükséges, amelyek alapján egyértelműen kizárható a magáncélú

használat, illetve annak lehetősége. Az adómentesség jellegű cégautó mentesség kapcsán továbbá a bizonyítási kötelezettség nem csak az előzőekben említett törvényhely, hanem az Art. 44.§ (1) bekezdése, 99. § (2) bekezdése, továbbá a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15.§ (3) bekezdése alapján is az adózót terheli. (Kfv. V.35.072/2009/6., Kfv.V.35.034/2011., Kfv.I.35.241/2011., Kfv.I.35. 375/2011/5.) Nem felel meg az iratok tartalmának az az ítéleti megállapítás mely szerint az alperes az útnyilvántartás hiteltelenségét „kizárólag elhanyagolható távolságon belüli” 100-150 méteres eltérések miatt állapította volna meg. Az elsőfokú bíróságnak e körben is minden rendelkezésre álló adatot vizsgálnia kellett volna egyenként és egymással egybevetve is és ezek értékelése alapján kellett volna tényállást megállapítania, ténybeli és jogkövetkeztetéseket levonnia, indokolási kötelezettségét is teljesítve, de nem így járt el.

Megjegyzi a Kúria, hogy amennyiben a bíróság a keresettel támadott első és másodfokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezéséről dönt, akkor nem az alperest, hanem az elsőfokú adóhatóságot kell új eljárásra köteleznie, és a Ket. 109. § (4) bekezdése értelmében erre nézve iránymutatást is kell adnia.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem alkalmas érdemi felülbírálatra, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította.

Az új eljárást az elsőfokú bíróságnak a cégautó fizetési kötelezettség, továbbá az ingatlannal és ezek jogkövetkezményeivel kapcsolatos alperes érdemi döntéssel kapcsolatban kell folytatnia, mégpedig akként, hogy minden, az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns és vitatott tény, adatot, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is értékel, és az esetleg még szükséges bizonyítást, a bizonyítási teherre figyelemmel, az erre vonatkozó indítványok alapján foganatosítja. A bizonyítási eljárás eredményeként pedig a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi és eljárás jogi jogszabályi rendelkezéseknek, így a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak is megfelelő, érdemben felülbírálható döntést kell hoznia.

A felülvizsgálati perköltségre vonatkozó rendelkezés a Pp. 275.§ (4) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2013. október 24.

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