

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.316/2014/4.szám

A Kúria a dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Borsos Krisztina 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. február 07. napján kelt 25.K.32.911/2013/11. számú ítélete ellen az alperes által 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.32.911/2013/11. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 100.000 (azaz százezer) - 100.000 (azaz százezer) forintban állapítja meg.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2006., 2007. évekre valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2009. október 21. napján kelt határozatával a felperest 60.404.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 30.202.000 Ft adóbírság és 21.330.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. október 5-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az adóhatározatok indokolása szerint az adózó négy épületet épített, amelyek közül az „A” jelű épületben idősek otthonát, illetve egészségügyi szolgáltató központot kívánt kialakítani. Az épület idősek otthona céljára kialakított részeit úgy hasznosította, hogy egyrészt haszonélvezeti szerződést kötött az A. Kht.-val, másrészt egészségügyi szolgáltató központ keretében egészségügyi ellátást nyújtott az idős otthon lakói számára.

Adózó az épület kivitelezéséről egy számlát kapott, amelyen szereplő összeget megbontotta, bevallásában a telek beszerzésével kapcsolatos általános forgalmi adót (áfa) teljes egészében levonta, az épülettel összefüggésben felszámított áfa-t az adómentes és adóköteles tevékenységet szolgáló alapterületek arányának megfelelően megosztotta, és ennek eredményeként az épület után felszámított áfa 91,50%-át levonta.

A felperes az „A” épület vonatkozásában együttesen végez adóköteles - adólevonásra jogosító, és tárgyi adómentes - adólevonásra nem jogosító tevékenységet.

Az adóhatóság az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 39.§ /1/ bekezdése alapján megállapította, hogy a rendeltetésszerű használatba vétel évére, 2005. évre vonatkozó 91,50%-os végleges felhasználási arányhoz képest az „A” épület adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító tevékenységhez történő felhasználásának aránya 10% pontot meghaladóan megváltozott, de felperes a felhasználási arány megváltozására tekintettel a törvényben előírt, az Áfa tv. 3. számú mellékletének II. részében foglaltak szerinti korrekciót nem hajtotta végre. Ezt az adóhatóság helyette elvégezte, így megnövelte 2006. és 2007. években az adózó fizetendő általános forgalmi adóját.

A tételes elkülönítés az „A” épülethez kapcsolódóan nem alkalmazható, felperesnek a levonás jogát az arányosítás szabályai szerint kellett volna gyakorolnia.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint levonható adóját tételes elkülönítéssel jogszerűen állapította meg.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint megállapította, hogy felperes az Áfa tv. 38.§ /1/ bekezdésében foglalt tételes elkülönítést nem alkalmazhatta az „A” épület vonatkozásában figyelemmel arra, hogy együttesen végzett adóköteles - adólevonásra jogosító, és tárgyi adómentes - adólevonásra nem jogosító tevékenységet. Az „A” épülethez kapcsolódó beszerzések nem különíthetők el tételesen az ingatlanban végzett adóköteles és tárgyi adómentes tevékenység között, ezért felperes köteles lett volna az Áfa tv. 38.§ /3/ bekezdése szerinti arányosítási szabályokat alkalmazni.

Rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság a 2005. január - március időszakra lefolytatott vizsgálata során azt állapította meg, hogy felperesnek 2005. március 31-ig semmilyen bevétele nem volt, így nem tudta az arányosítást az Áfa tv. 3. számú melléklete szerint elvégezni, ezért elfogadta az adózó által alkalmazott négyzetméter arányos megosztást, felhívva a figyelmét arra, hogy reá az Áfa tv. 38.§ /3/ bekezdése vonatkozik.

Osztotta az elsőfokú bíróság a felperes álláspontját a tekintetben, hogy az adóhatóság jogszabálysértően járt el akkor, amikor a felperes által 2005. évre négyzetméter alapon meghatározott ideiglenes adólevonási hányadból (91,50%) indult ki. Az alperes kizárólag az Áfa tv. rendelkezéseiből indulhatott volna ki, első lépésben jogszerű eljárás esetén figyelemmel az arányosítás szabályaira a 2005. évi IV. negyedévre kötelezően elszámolandó, végleges felhasználási aránynak megfelelő adókülönbözetet kellett volna megállapítania, adóvonzatait rendeznie, csak ezt követően tehetett volna jogszerű megállapítást az üzembe helyezés évét követő időszakok vonatkozásában a 2005. évi végleges felhasználási arányhoz képest. Az elsőfokú bíróság a felperes által csatolt magánszakértői véleményt a felperes álláspontjaként értékelte, és a szakértő által a szakvéleményben hivatkozott 3,19%-ot, az adóköteles értékesítés összes értékesítéséhez viszonyított arányát fogadta el 2005. évi végleges felhasználási arányként.

Az új eljárás során az elsőfokú adóhatóságnak a bíróság által elfogadott 3,19% 2005. évi végleges felhasználási arányhoz képest kell meghatároznia az Áfa tv. 39.§ /1/ bekezdésében, illetve az ehhez kapcsolódó 3. számú mellékletben foglalt tételes előírásoknak megfelelően a 2006.-2007. évi végleges felhasználási arányoknak megfelelő eltérést és annak adóvonzatát, amennyiben egyáltalán ilyen feltárásra került.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és jogszerű határozat meghozatalát kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette az Áfa tv. 38.§ /3/ bekezdését, 39.§ /1/-/2/ bekezdéseit, 3. számú mellékletét, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§ /1/ bekezdését. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta azon tényt, hogy a felperes által benyújtott szakértői véleményben utólag, a peres eljárás kiszámított 3,19% végleges felhasználási arányt a felperes ténylegesen nem is alkalmazta.

Az elsőfokú bíróság a tények okszerűtlen és logikailag téves értékelésével, jogsértő módon fogadta el a használatba vétel évére vonatkozó végleges felhasználási aránynak a 3,19%-ot.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/

bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, az alperes pedig felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítéletnek azon részét nem támadta, amelyben az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az adózó az „A” épületre az Áfa tv. 38.§ /1/ bekezdésében szabályozott tételes elkülönítést nem alkalmazhatta, köteles lett volna az Áfa tv. 38.§ /3/ bekezdése szerinti arányosítást elvégezni - így azt jogszabályi lehetőség hiányában a Kúria nem vizsgálhatta felül.

A Kúria a jogerős ítéletnek az elsőfokú bíróság által ideiglenes levonási hányadnak /91,50/ és végleges felhasználási arálynak /3,19%/ nevezett részei vonatkozásában (31. oldal harmadik bekezdésétől végig a 32. oldal utolsó bekezdéséig) azt állapította meg, hogy azok érdemi felülvizsgálatra nem alkalmasak.

Hangsúlyozza a Kúria, hogy a bíróság a per érdemében ítélettel határoz, az írásbafoglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását. Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte /Pp. 212.§ /1/ bekezdés/, 220.§ /1/ bekezdés d. pont, 221.§ /1/ bekezdés/.

Míg a közigazgatási eljárásban a tényállást az Art. 97.§ /4/ bekezdése alapján az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, addig a közigazgatási eljárást követő közigazgatási perben, amelynek tárgya a hatóság által meghozott határozat felülvizsgálata, keresetét a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján a felperes köteles bizonyítani. A keresetről meghozott ítélet indokolásának pedig tartalmaznia kell tételesen, hogy a kereset egyes részeiben a felperes mit állít, és mivel bizonyít. A felperes vitathatja valamely határozatrész jogszerűségét akként is, hogy ahhoz a perben már bizonyítékot nem nyújt be, mert álláspontja szerint minden bizonyíték a hatóság rendelkezésére állt, de (például) azok értékelése okszerűtlen.

Az ítéletből megállapíthatónak kell lennie, hogy az egyes keresetrészekhez és határozatrészekhez kapcsolódóan a feleknek tételesen mi az álláspontja, melyek a vonatkozó bizonyítékok, a bíróság a kereseti kérelem keretei között /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/ a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokat melyik fél milyen előadásával, melyik perbeli bizonyítékkal ütköztette és miként, a felperes vagy az alperes tényállítását minősítette és miért bizonyítottnak.

A Pp. 166.§ /1/ bekezdésében felsorolt bizonyítási eszközökkel a felperes bizonyíthatja keresetét, amely esetben a bíróságnak ítéletében a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékok megjelölése mellett a perbeli bizonyítékokat is meg kell neveznie, és azok mikénti értékelését is tartalmaznia kell a jogi indokolásnak a felek vonatkozó nyilatkozatainak ütköztetésével.

A bíróság által megjelölt jogszabályokat konkrét tényállási elemekre kell alkalmazni, azaz az ítélet jogi indokolásában a tényállás és a jogszabályok ütköztetésének szerves egységet kell képeznie, megalapozva a mikénti döntést.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítéletének indokolása olyan mértékben sérti a Pp. 221.§ /1/ bekezdését, hogy rendelkezésének jogszerűsége nem állapítható meg. Az elsőfokú bíróság a felperes által benyújtott magánszakértői véleményt - BH-kban közzétett eseti döntésekre alapítottnan - a felperes álláspontjaként értékelte, majd annak ellenére, hogy a Pp. 166.§ /1/ bekezdésében foglaltak értelmében a fél nyilatkozata nem bizonyítási eszköz, e szakértői véleményben foglaltakat, mint a fél álláspontját fogadta el az arányosítási százalék döntése alapjaként akként, hogy annak indokát az ítélet nem tartalmazza. Az elsőfokú bíróság azon megállapítását, hogy az alperes részére kötelezően alkalmazni rendelt végleges felhasználási arányt milyen jogi indokolással, mely tények és bizonyítékok alapján fogadta el, meg nem indokolta, így döntésének jogszerűsége érdemben nem bírálható el.

Nem tartalmazza az ítélet azt sem, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítás körében tájékoztatási kötelezettségének miként tett eleget, abból melyik fél mit teljesített milyen jogkövetkezménnyel.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felek jogorvoslathoz való joga sérült azáltal, hogy a jogerős ítélet jogi indokolása hiányos.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak - betartva a Pp. bizonyításra vonatkozó szabályait, bizonyítási eljárás lefolytatása alapján - a fennmaradt keresetrész bizonyítottságáról döntenie kell, és ítélete indokolásából megállapíthatónak kell lennie annak is, hogy az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási, illetve anyagi jogi szabálysértést bizonyított-e a felperes, avagy sem.

A Kúria a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Pp. 275.§-ának /5/ bekezdése alapján csak megállapította, annak viseléséről az elsőfokú bíróságnak az új eljárás során meghozott határozatában kell határoznia.

Budapest, 2015. június 11.

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