

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.789/2014/4.szám

A Kúria a dr. Paulikovics Péter Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Paulikovics Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Schäffer Móric jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 20. napján kelt 14.K.27.081/2014/9. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.081/2014/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 255.600 (kettőszázötvenötezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az egyéni vállalkozó felperes fő tevékenysége: egyéb villanyszerelés, további tevékenységi körei: lakásbérbe adás, albérlet, gazdasági építmény bérbeadása, szakmai, szakiskolai középiskolai oktatás, szakmai képzési célú felnőtt képzés, gépkocsi kölcsönzés. A felperesnek kapcsolt vállalkozása a L. Kft. (kapcsolt vállalkozás), melynek fő tevékenysége a villanyszerelés.

A felperes ingatlan bérbeadás tekintetében az általános forgalmi adó (áfa) kötelezettséget választotta. A tulajdonában álló villaszerelő tanműhelyét, szerződések alapján, villanyszerelők gyakorlati képzésének céljából bérbe adta, az erről kibocsátott számlákon áfát nem tüntetett fel, a bérleti díj után áfa összeget nem vallott be, nem fizetett meg.

A felperes 2010. évben 1.286.134 Ft, 2011. évben 8.866.973 Ft kisvállalkozói kedvezményt vett igénybe.

Az adóhatóság a felperesnél 2010-2011. évre személyi jövedelemadó (szja), és áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló

ellenőrzést végzett. Az alperes a 2014. január 27. napján kelt határozatában helybenhagyta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, ami szja adónemben 2.234.638 Ft, áfa adónemben 321.000 Ft, azaz összesen 2.555.638 Ft adókülönbözetet állapított meg, 850.501 Ft adóbírságot szabott ki, 384.631 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Határozatának megállapítása szerint a kisvállalkozói kedvezmény jelentős része a felperes által beszerzett, azonban kizárólag a vele azonos székhelycímen lévő kapcsolt vállalkozás részére történő gépjárművek, valamint az ezekkel összefüggésben vásárolt univerzális porszívó, nagynyomású mosó,- dugattyús kompresszor, nyomkövető rendszer bérbeadásához kapcsolódott. A járművek és az eszközök beszerzésének célja nem a felperes közvetlen tevékenysége folytatásának érdekét szolgálta. Ezek kizárólag azért kerültek megvásárlásra, hogy a felperes kapcsolt vállalkozásának bérbe adja és a beszerzései után jelentős összegű kisvállalkozói kedvezményt számoljon el. A bérbe adott járművek javítási és az üzemanyag költsége is a felperes könyveiben került elszámolásra. A felperes eljárása nem felel meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 2. § (1) bekezdésében, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) 49/B. § (12) bekezdésében foglaltaknak, ezért a 2010. évben igénybe vett összegből 794.000 Ft, a 2011. évben elszámoltból pedig 8.351.976 Ft kedvezmény jogosulatlanul került igénybe vételre.

A felperes az ingatlan bérbe adás tekintetében áfa kötelezettséget választott, ezért függetlenül attól, hogy az általa bérbe adott tanműhely berendezései, felszereléseai oktatási célt is szolgáltak, bérbe adása adóköteles volt. A számlakibocsátással kapcsolatos eljárása nem felelt meg az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 55. § (1) és (2) bekezdéseiben, 56. §-ában, 65. §-ában, 82. § (1) bekezdésében, 85. §-ában, 86. § (2) bekezdés c) pontjában 87. § (1) bekezdés 1) pontjában, 88. § (1) és (2) bekezdéseiben, 153. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, vitatta a terhére előírt adókülönbözetek jogalapját.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes helytállón állapította meg, hogy a kisvállalkozói adókedvezmények elszámolása az Art. 2. § (1) bekezdése szerinti rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközik. A felperes és kapcsolt vállalkozása között kialakított konstrukció célja ugyanis az volt, hogy a ténylegesen, kizárólag kapcsolt vállalkozás számára szükséges tehergépkocsik, illetve eszközök vásárlása úgy történjen meg, hogy ezekhez a legkedvezőbb adóelőny kapcsolódjon, erre a legkedvezőbb pénzügyi konstrukcióban kerüljön sor, és a felperes részére járó kisvállalkozói adókedvezmény terhére kerüljenek beszerzésre. Nyilvánvalóan a kapcsolt vállalkozás szerezte volna

be és számolta volna el a beszerzéseket, ha ténylegesen és kizárólag az ő működéséhez kellettek volna, és ő érvényesítette volna a lehetséges adókedvezményt. Mivel nem volt ilyen kapcsolt vállalkozást megillető adókedvezmény, vagy az a felperesénél kedvezőtlenebb feltételű volt, a beszerzésekre, a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét sértő módon került sor. Nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Az Szja tv. 1. § (4) bekezdése előírja, hogy adókedvezmény csak annyiban alkalmazható, illetve érvényesíthető, amennyiben az alapjául szolgáló szerződés, jogügylet tartalma megvalósítja az adókedvezmény célját. A felperesi vásárlások, illetve bérbe adások ezt nem valósították meg, nem feleltek meg az Szja tv. 49/B. § (1) bekezdésében, (9) bekezdés b) pontjában és (12) bekezdésében foglaltaknak sem. Nincs jelentősége annak, hogy a felperes tevékenységi körei között szerepelt a gépkocsi kölcsönzés, mivel a felperes által alkalmazott konstrukció ez által nem válik jogszerűvé. Melléktevékenységhez, így gépkocsi kölcsönzéshez is igénybe lehet venni kisvállalkozói adókedvezményt, kapcsolt vállalkozás részére is bérbe lehet adni, de ezeknek a tevékenységeknek összhangban kell állni a jogszabályi rendelkezésekkel, a perbeli esetben azonban ez nem így történt. A beszerzések ténylegesen és közvetlenül nem a felperes, hanem a kapcsolt vállalkozás tevékenységét szolgálták. Kétségtelenül alátámasztja ezt az is, hogy másnak ezek nem lettek bérbe adva, illetve kizárólag a kapcsolt vállalkozás részére bérbe adott tehergépkocsikhoz voltak szükségesek a beszerzett eszközök. A felperes tanműhelye adózási szempontból is ingatlannak minősül, ezért a tanműhely bérbe adása, mint szolgáltatásnyújtás, ingatlan bérbe adásnak tekintendő. A tanműhely ingatlan jellegén nem változtat az, hogy egy speciálisan felszerelt épületről van szó, ezért az alperes határozata a kereset által vitatott körben és módon nem jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339/B.§-ában, az Szja tv. 1. § (4) bekezdésében, 11. sz. melléklet (2) bekezdésében, Áfa tv. 55. §-ában, 85. §(1) bekezdés j) pontjában, 85. § (2) bekezdés a) és b) pontjaiban, 86. § (1) bekezdés 1) pontjában foglaltaknak.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 339/B.§-a szerinti mérlegelési jogkörben hozott határozatokra

vonatkozó felülvizsgálat az olyan közigazgatási érdemi döntésekre irányadó, amelyek kapcsán a közigazgatási szervnek nem kötelező, hanem lehetséges - törvényi felhatalmazás alapján, a törvény által meghatározott módon és körben - bármely vagy valamilyen döntés meghozatala, a közigazgatási szervnek választási lehetősége van a tekintetben, hogy miként határozzon (46/2013. számú Közigazgatási Elvi határozat).

A perben eldöntendő jogkérdésben, azaz az adókülönbözetek tekintetében való állásfoglaláshoz szükséges tényállás megállapítása érdekében végzett bizonyítékértékelés, tehát a bizonyítékok egyenkénti és egymással történő egybevetése, összességében történő értékelése, az un. „bizonyításos értékelés” nem azonosítható a mérlegelési jogkörben hozott határozattal.

A perben keresettel támadott adóhatósági határozatok nem mérlegelési jogkörben hozott határozatok, ezek bírósági felülvizsgálatára nem a Pp. 339/B.§-a az irányadó, tehát e törvényhelyre alapítottan kizárt a jogerős ítélet jogszabálysértő voltának megállapíthatósága.

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria, a Pp.275. §-a szerinti szabályozásból következően, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH2002.29., BH2012.179.).

A felperes felülvizsgálati kérelmében iratellenesen hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság az alperesi határozathoz képest eltérő indokok alapján állapította meg, hogy nem volt jogosult a kisvállalkozói adókedvezmény igénybe vételére. A jogerős ítélet indokolása ugyanis egyértelműen és kifejezetten rögzíti, hogy egyrészt kizárólag a kapcsolt vállalkozásnak volt szüksége a felperes által beszerzett járművekre és egyéb eszközökre, másrészt ténylegesen, közvetlenül a kapcsolt vállalkozás tevékenységét és nem a felperes vállalkozási tevékenységét szolgálták a beszerzések (jogerős ítélet 12.- 13. oldala).

Az elsőfokú bírósággal egyezően rámutat a Kúria is arra, hogy az Szja tv. 49/B. § (12) bekezdése szerinti rendelkezés a kisvállalkozói kedvezményt kizárólag a vállalkozási tevékenységet közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök, nem anyagi javak beruházási költsége tekintetében engedélyezi. A határozatok szerinti gépjármű és eszköz beszerzések pedig nem a felperes közvetlen tevékenységét, hanem kizárólag a bérlő, a kapcsolt vállalkozás tevékenységét szolgálták. A felperes, ahogyan ez a jogerős ítélet iratszerűen tartalmazza, gépjárműveket más vállalkozó részére nem adott bérbe, tehát a felperesi beszerzések a kapcsolt vállalkozás anyagi

helyzetének megsegítését, és ennek eredményeként a felperes általi kedvezmény igénybe vételét szolgálták.

A felperesi állásponttal ellentétben a jogerős ítéletben hivatkozott EBH2011.2432 számú döntés is hasonló jogi álláspontot fejt ki, mivel utal arra, hogy beruházási kedvezmény nem vehető igénybe, ha annak célja kizárólag adóelőny elérése. Az elsőfokú bíróság a felperesi érveléssel ellentétben vizsgálta és értékelte a felperes tevékenységét, ennek jellegét, továbbá magát a kölcsönadást is. Az a tény, hogy a rendelkezésére álló adatok alapján nem osztotta a felperes jogi álláspontját, nem alkalmas ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási, illetve anyagi jogszabálysértés megállapítására.

A Kúria egyetért az elsőfokú bíróságnak az Szja tv. 1. § (4) bekezdése kapcsán kifejtett jogi álláspontjával is.

A felperes, általa sem vitatottan, ingatlan bérbe adás tekintetében áfa kötelezettséget választott, ezért függetlenül attól, hogy a bérbe adott műhely berendezése és felszerelése oktatási célt is szolgáltak, a bérbeadása adóköteles az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés l) pontja, 86. § (2) bekezdés c) pontja, 88. § (1) bekezdés b) pontja értelmében.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A perveztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. november 26.

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