

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.806/2015/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Szesztai Zsuzsanna egyéni ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság jogutódja (alperes címe)

Az alperes képviselője: dr. Ruszthy Horváth Flóra jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.31.485/2015/5.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.31.485/2015/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 95.500 (kilencvenötezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél a 2006-2008. évekre valamennyi adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatták le. A revízió adatai alapján az

elsőfokú adóhatóság különböző adónemekben 29.898.000 forint adókülönbözetet állapított meg, az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az alperes 4045575866. számon helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

- [2] Az elsőfokú bíróság 4.K.28.074/2013/3. számú jogerős ítéletével az alperes határozatának a Citroën típusú gépjárművek nyilvántartására vonatkozó megállapítását és az azzal kapcsolatban megállapított adóbírságot és késedelmi pótlékot hatályon kívül helyezte, és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította. A Kúria a Kfv.VI.35.300/2013/4. számú ítéletével a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében (kölsönökhöz kapcsolódó kamat) a perköltségre vonatkozóan hatályon kívül helyezte oly módon, hogy a felperes köteles lett megfizetni az alperesnek 200.000 forint perköltséget és az állam javára - külön felhívásra - 389.200 forint kereseti illetéket, az állam által viselt kereseti illeték összegét 72.300 (hetvenkettőezer-háromszáz) forintban állapította meg. Ezt meghaladóan a Kúria a 4.K.28.074/2013/3. számú ítéletet hatályában fenntartotta.
- [3] A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 2006-2008. évekre szja, munkaadói járulék, százalékos EHO adónemekben összesen 955.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot állapított meg.
- [4] A határozat indokolása szerint a Citroën C3 típusú ... és ... forgalmi rendszámú gépkocsik esetében az útnyilvántartások tartalmazzák a rendszámot, típust, az utazás időpontját, az útvonalat, a felkeresett üzleti partner nevét, utazás célját, megtett út hosszát, felvezették a menetlevél számát. Az ellenőrzés részére átadott menetlevéltömbök azonban nem tartalmazzák az útnyilvántartásban feltüntetett sorszámú menetleveleket, az üzemanyag számlákon nincs rendszám feltüntetve. Az útnyilvántartásokon nem szerepel a fogyasztási norma, az az útnyilvántartás adataiból és a költségtérítés összegéből sem számítható ki, illetve az év első és utolsó napja szerinti kilométeróra állás adata is hiányzik. Az útnyilvántartás nem alkalmas a magáncélú használat kizárására.
- [5] Az alperes a 2928607604. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. A megismételt eljárás 4.K.28.074/2013/3. számú jogerős ítéletével meghatározott feladatát akként foglalta össze, hogy az elsőfokú adóhatóságnak azt kellett értékelnie, hogy az útnyilvántartás hibája valódi tartalmi hiba (mely az egész nyilvántartás tartalmát megdönti), vagy egyszerű tartalmi hiba, mely alapján a nyilvántartás fennálló adatai még jogi értékelés alá vonhatók. Eljárását az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv.

(a továbbiakban: Art.) 140.§ (2) bekezdésének megfelelően kellett lefolytatnia.

- [6] Értékelése szerint a kötelezésnek az elsőfokú adóhatóság eleget tett. Ismételten megvizsgálta az útnyilvántartásokat, menetlevéltömböket, pénztárbizonylatokat, nyilatkoztatta az ügyvezetőt, a használattal érintett magánszemélyeket. A gépkocsikat magáncélú használata nem zárható ki, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban: Szja tv.) 70.§ (1) bekezdés szerinti természetbeni juttatás keletkezett, amely után a felperest terheli az adók és járulékok megfizetésének kötelezettsége.
- [7] Indokolása szerint a felperes fellebbezésében alaptalanul hivatkozott arra, hogy a gépjárművek magáncélú használata kapcsán ne számolt volna el költségeket: egyrészt nem állapítható meg, pontosan mikor és milyen mértékben valósult meg a magánhasználat, másrészt az sem igazolt, hogy az ilyen használat költségét az érintett személy viselte volna.

Az elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.
- [9] Rögzítette, hogy az Art. 140.§ (2) bekezdése mellett a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. (a továbbiakban: Ket.) 109.§ (4) bekezdése, és a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. tv. 6.§-a következtében a 4.K.28.074/2013/3. számú ítélet kötelező erővel bírt az elsőfokú hatóságra és az alperesre, iránymutatása is egyértelmű volt.
- [10] Az adóhatóság ennek megfelelően járt el, az Art. 97.§ (4) bekezdés szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. A felperes az alapeljárásban nem hivatkozott az érintett tételek költségei elszámolásának hiányára, és kizárólag magáncélú használatra, ezért ezen okfejtése a jelen eljárásban már nem fogadható el az anyagi jogi jogszabályi rendelkezések megsértésére való hivatkozásként, azokról az elsőfokú bíróság érdemben, hivatalból nem foglalt állást.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet, annak hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereseti kérelemnek megfelelő határozat meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.

- [12] Álláspontja szerint az alapper ítélete az alperest azt útnyilvántartások tartalmi vizsgálatára kötelezte, de az alperes nem tette sem a költségelszámolást, sem az adómentességet, sem a jogszabály által előírt további feltételek fennállását a vizsgálat tárgyává.
- [13] Hivatkozott arra is, hogy az alapperben elő nem terjesztett kereseti kérelem érdemi elbírálása csak akkor zárható ki, ha az új eljárásban nem merültek fel új tények. A keresetben pedig csak annak azt a költségelszámolást hozta fel, amelynek vizsgálatát a 4.K.28.074/2013/3. számú ítélet kötelezően előírta az adóhatóság részére.
- [14] Előadta továbbá, hogy az alperes a tényállást az elsőfokú bíróság előtt sem bizonyította, annak ellenére, hogy arra a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 336/A.§ (2) bekezdése értelmében köteles lett volna.
- [15] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [17] A Pp. 275.§ szabályai következtében a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek. Ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthetett.
- [18] A Pp. 336/A. § (2) bekezdése a peres eljárásban felmerülő bizonyítási kötelezettség megosztásával kapcsolatos szabályozást tartalmaz, meghatározott feltételek fennállása esetére. A felperesnek, amennyiben a Pp. 336/A. § (2) bekezdésére hivatkozik, fő szabály szerint azt kell bizonyítania, hogy a közigazgatási eljárás során bizonyítékot terjesztett elő, amelyeket azonban a közigazgatási szerv nem vizsgált, illetőleg indokolásában a Ket. 72.§ (1) bekezdés eb) pontjának megfelelően nem tért ki a felajánlott, de mellőzött bizonyítékok bemutatására, és a mellőzés indokaira (KGD 2008.2.szám).
- [19] A jogsértés megállapításához tehát nem elégséges annak előadása, hogy alperes nem tett eleget az őt az Art. 97.§ (4) bekezdés alapján terhelő bizonyítási kötelezettségnek. A felperes megfelelő tartalmú, Ket. 72.§ (1) bekezdés eb) pontjával összhangba hozható kereseti előadásának hiányában az elsőfokú bíróság nem sérthette meg a Pp. 336/A.§ (2) bekezdését.

- [20] Az elsőfokú bíróság az Art. irányadó 140.§ (2) bekezdésének szabályát megfelelően ismertette, és helytállón alkalmazta. Az adóhatóság a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatta, az Art. 143.§ (1) bekezdése következtében pedig csak ezen új megállapítás lehetett a következő bírósági felülvizsgálat tárgya. Ez a bírósági felülvizsgálat tehát annak függvényében alakul, hogy a bíróság által elrendelt új eljárás milyen mozgásteret engedélyezett az adóhatóság számára. Mindenképpen lehet a peres eljárás tárgya, hogy az adóhatóság eleget tett-e a bíróság iránymutatásának, megvalósította-e a kötelezést, de emellett ha pl. az új eljárást a számszaki adatokra kellett korlátozni, akkor csak azok matematikai összefüggései-, ha viszont nagy terjedelmű bizonyítást írtak elő, akkor annak minden mozzanata, beleértve a levont következtetést is vitatható.
- [21] Az alapperben a felperes a cégautó adót a jogerős ítéletben foglaltak szerint azért vitatta, mert az útnyilvántartásból hiányzó fogyasztási norma csak formai hiányosság, pótolható, a nyilvántartás jogszabálytól eltérő vezetése miatt legfeljebb mulasztási bírság megfizetésére lehetett volna kötelezni. A jogerős ítélet ehhez a kereseti kérelemhez kapcsoló rendelkezése ellen felülvizsgálati kérelmet a felek egyike sem nyújtott be, a felperes felülvizsgálati kérelmében a kölcsönökhöz tartozó keresetet elutasító rendelkezést, továbbá a perköltség és illeték megállapítását támadta, azaz a Kúria Kfv.VI.35.300/2013/4. számú ítélete a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott, cégautó adóra vonatkozó rendelkezéseit és indokait nem érintette. Erre tekintettel a Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének elbírálása során kizárólag a 4.K.28.074/2013/3. számú jogerős ítéletben foglaltakat tekintette az adóhatóság részére adott iránymutatásnak.
- [22] Az alapper 4.K.28.074/2013/3. számú jogerős ítélete szerint az Szja tv. 70.§ (1) bekezdése világosan rendelkezik arról, hogy cégautó adó fizetési kötelezettséget két tényállás keletkeztet: egyrészt, ha a kifizető nem zárja ki annak lehetőségét, hogy a magánszemély a cégautót magáncélra használja, másrészt, ha megállapítható, a magánszemély a cégautót magáncélra használta. A perben ez utóbbinak volt jelentősége. Az, hogy a gépjárművet kizárólag a felperes gazdasági tevékenysége érdekében használták, a jogszabálynak megfelelő tartalmú útnyilvántartással vagy menetlevéllel igazolható. Az azonban nem mindegy, hogy az útnyilvántartás hiányossága olyan hiányosság, amely az egész nyilvántartás tartamát megdönti (valódi tartalmi hiba), amely önmagában kizárja a nyilvántartás tartalmának jogi értékelését, vagy olyan hiányosság, amely alapján a tartalom jogi értékelés alá vonható („egyszerű” tartalmi hiba). Az útnyilvántartás nem vethető el csupán a

fogyasztási norma feltüntetésének hiánya miatt. Az új eljárás során az adóhatóságnak érdemben kellett vizsgálnia az útnyilvántartásokat. A kötelezésnek az adóhatóság eleget tett, az útnyilvántartások tartalmának vizsgálata megtörtént, az Art. 140.§ (2) bekezdésének körében az elsőfokú bíróság helytálló megállapítást tett.

- [23] A megismételt eljárás az útnyilvántartásokhoz kapcsolódó tartalmi elemek, bizonylatok értékelése körében mozgott, azokból vont le következtetéseket: a megállapítások a jelen kúriai ítélet 18. pontja szerint vizsgálhatóvá váltak. A felperes az alapeljárásban azt azonban egyáltalán nem vitatta, hogy a cégautó adó megállapítására azért nem kerülhetett volna sor, mert nem is számolt el a gépkocsik üzemeltetésével kapcsolatban költséget. A felperes ezen előadása nem simul bele a megismételt eljárásba, az adókülönbözet alperesi megállapításának nem az útnyilvántartások megfelelése miatti jogszerűtlenségét, hanem egyáltalán a megállapíthatóságát, az adónem jogalapját fennállását támadja. Az adónem jogalapja nem a megismételt eljárásban felmerült új tény, ez az előadás egyértelműen elhatárolható az alapper törvényes határidőn belül benyújtott kereseti indokaitól. Kereseti kérelem hiányában az alapperben ebben a kérdésében jogerős ítélet nem keletkezhetett, az az Art. 140.§ (2) bekezdés szerinti eljárásnak nem lehetett tárgya, erről az elsőfokú bíróság érdemben nem foglалhatott állást. Ez okból sem volt jogsértő a jogerős ítélet.
- [24] Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [25] *A megismételt adóigazgatási eljárásban felmerült új tény, körülmény, következtetés a kapcsolódó bírósági felülvizsgálat során vitatható.*
- [26] *Az alapeljárásban elő nem adott kereseti indok ilyen új tény, körülmény, következtetés hiányában nem lehet az érdemi bírósági felülvizsgálat tárgya.*

Záró rész

- [27] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [28] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2)

bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[29] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2016. március 17.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**