

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.015/2018/5. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró

Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Juhász Gábor István ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Kovács Orsolya jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. október 18. napján kelt 8.K.27.497/2017/3. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.497/2017/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 75.000 (azaz hetvenötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 2.574.200 (azaz kettőmillióöttszázhetvennégyezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2013. IV. negyedévben Ausztriában kettő darab Bentley Continental GT Speed típusú személygépkocsit vásárolt, a termékértékesítésekhez kapcsolódó általános forgalmi adót (áfa) adóbevallásában levonásba helyezte

- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Regionális Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2013. október-december időszakra általános forgalmi adó adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként az határozatával a felperest 25.742.000 Ft adókülönbözet, 12.871.000 Ft adóbírság és 930.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Az elsőfokú hatóság az határozatával a jogorvoslatra vonatkozó tájékoztatással kiegészítette határozatát.
- [3] A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2017. március 21. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [4] Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 6.§ (4) bekezdés a) és b) pontjai, 124.§ (1) bekezdés b)-g) pontjai, 125.§ (1) bekezdés a) és c) pontjai, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15.§, 16.§ (3) bekezdés, 18.§, 23.§ (4) bekezdés, 24.§ (2) bekezdés, 26.§ (1) bekezdés, 28.§ (1) bekezdés rendelkezései alapján hozta meg.
- [5] Indokolása szerint felperes Bentley Continental típusú gépjárművet 2013. november 27-én vette meg 170.000 EUR (50.806.200 Ft) vételárért, 0 km óraállással, Ausztriából a székhelyére a gépkocsival közlekedett. E járművet 2014. december 01. napján értékesítette a cseh O. M. s.r.o. társaság részére 175.000 EUR-ért. A revízió feltárta, hogy a gépjármű 2014. május 8. és június 7. között, 2014. szeptember 5. és 2015. szeptember 5. között ideiglenes rendszámmal rendelkezett, amelyek a felperes nevére kerültek kiállításra. A cseh cég a gépjárművet 2014. december 5-én a C. L. P. Kft. részére értékesítette tovább, ez a Kft. 2014. december 11-én egy az adatait zártan kezelni kérő magánszemélynek adta el. A gépjárművet 2013. december 13-án műszaki forgalomba helyezték, a 2014. december 11-i a műszaki vizsgáján 4.087 km óraállást rögzítettek.
- [6] A felperes 2013. december 18-án megvásárolta a Bentley Continental típusú gépjárművet 150.000 EUR vételárért (44.808.000 Ft), az adásvételi szerződés szerint 3.500 km óraállással, majd 2014. december 8-án 154.000 EUR vételárért értékesítette a K. GmbH osztrák cég részére, a szerződésben 6.800 km óraállás feltüntetésével. A vevő a gépjárművet 2014. december 23-án továbbértékesítette a cseh székhelyű M. R. s.r.o. részére. Az O. M. s.r.o. és a M. R. s.r.o. társaság képviselője ugyanaz a személy: N. Z. magyar állampolgár.
- [7] A revízió során felperes képviselője: Sz. Gy. úgy nyilatkozott, hogy a gépjárművek beszerzése céghasználatra történt, egyiket a cég képviselője, másikat a vállalkozás alkalmazottja használta, és tárgyi eszközként a szerződésekben megjelölt értékeken nyilvántartásba is vették. E nyilatkozatát

később megváltoztatta akként, hogy a gépjárműveket eladásra vásárolták, azokat áruként és nem tárgyi eszközként tartották nyilván.

- [8] Az alperes megállapította, hogy adózót a két gépkocsi beszerzésével kapcsolatosan nem illeti meg az adólevonás joga. A beszámolója és a 1329-es társasági adó (tao) bevallásában 2014. szeptember 4. napján történt önrevíziója alapján is megállapítható, hogy a gépjárművek a tao bevallás benyújtásakor, valamint az azt megalapozó beszámoló készítésekor a cég nyilvántartásaiban a tárgyi eszközök között szerepeltek, és a felperes képviselőjének 2014. szeptember 1-jén történ meghallgatását követően benyújtott önrevízió alapján kerültek áruként felvételre. Az elsőfokú adóhatóság azon objektív tényekkel igazolt körülményre alapozva utasította el jogszerűen a felperes adólevonási jogának gyakorolhatóságát, hogy a továbbértékesítést megelőzően több ezer km futásteljesítménnyel használta a járműveket.

A kereseti kérelem

- [9] A felperes keresetében a határozatok megváltoztatását és fizetési kötelezettségei törlését kérte.
- [10] Állította, hogy a gépjárműveket továbbértékesítés céljából vásárolta, majd haszonnal tovább értékesítette, használatuk a hazaszállítás, illetve a potenciális vevők részére próba-bemutató utak során történt. Az adóhatóság a tényállást nem tisztázta, a rendelkezésére álló bizonyítékokból téves következtetést vont le.

Az elsőfokú határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [12] Indokolásában rögzítette, hogy az Áfa tv. feltételekkel engedélyezi személygépkocsi vásárlása esetén az előzetesen felszámított adó levonását. Abban az esetben van lehetőség adólevonásra, ha a gépjármű beszerzése továbbértékesítési célt szolgál. A saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás ezért kizárja a továbbértékesítési cél megvalósulását.
- [13] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a két gépjárműnek az értékesítése és a vétele közötti km állások egyértelműen bizonyítják, hogy azokat a felperes használta, a haszonnal történt értékesítésük a továbbértékesítési cél megvalósulását önmagában nem igazolja. A felperes a továbbértékesítési cél megvalósultságát megfelelő okiratokkal, dokumentumokkal nem támasztotta alá. A gépjárművek futásteljesítményeiből a saját használatuk ténye állapítható meg, ezért felperest a beszerzés körében az adólevonás joga nem illeti meg.

A felülvizsgálati kérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte.
- [15] Álláspontja szerint az ítélet sérti az Áfa tv. 124.§ (1) bekezdés d) pont, az Art. 1.§ (6) bekezdés, 97.§ (4) és (6) bekezdések, 171.§ (1) bekezdés, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdés rendelkezéseit. Lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat, részletesen elemezve a bizonyítékokat hangsúlyozta, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg részéről a gépjárművek saját használatát.
- [16] Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályába fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [18] A Kúria a közigazgatási határozatok, a peranyag, a kereset, a jogerős ítélet illetve a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírált (Pp. 213.§ (1) bekezdés), rendelkezését részletesen megindokolta (Pp. 221.§ (1) bekezdés, a bizonyítékok helyes értékelésével (Pp. 206.§ (1) bekezdés), megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [19] Az elsőfokú bíróság helytállóan rögzítette ítéletében, hogy abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez - ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is -, szolgáltatás igénybevételéhez - ideértve az előleget is, ha az adót a 140. § a) pontja szerint a szolgáltatás igénybevevője fizeti - kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított (Áfa tv. 120.§ b) pont). E törvényhelyben foglaltak ellenére nem vonható le a személygépkocsit (ide nem értve a halottszállító személygépkocsit) terhelő előzetesen felszámított adó (Áfa tv. 124.§ (1) bekezdés d) pont).
- [20] A jogalkotó azonban személygépkocsi beszerzése esetén is megengedi az előzetesen felszámított áfa levonását, ha a termék igazoltan továbbértékesítési célt szolgált. Az Áfa tv. tartalmazza a 259.§ 22 pontban, hogy e törvény alkalmazásában mi minősül továbbértékesítési célnak: a mástól szerzett termék saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli értékesítése, amely értékesítéskori használati értékében legfeljebb csak a kereskedelemben szokásos értékváltozás miatt tér el a szerzéskori használati értékétől.

- [21] E jogszabályok helyes értelmezésével rögzítette az elsőfokú bíróság (ítélet 6. oldal), az adózónak kell igazolnia, hogy a terméke továbbértékesítési célt szolgált, azaz továbbértékesítése saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélkül, és a kereskedelemben szokásos használati értékváltozással történt.
- [22] A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ (1) bekezdése, 121.§ (1) bekezdés c.) pontja, 330.§ (2) bekezdése alapján. A felperesnek az általa indított perben a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes (bizonyítékokon alapuló) megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság bizonyított tényállása téves, hiányos, az irányadó jogszabályok értelmezése és alkalmazása téves. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.
- [23] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A közigazgatási per elsőfokú szakaszában a bíróság a határozatok jogszerű, illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), a rendkívüli jogorvoslati részben: a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§).
- [24] A felperes sérelmezte felülvizsgálati kérelmében a gépkocsik saját használata körében a bizonyítékoknak az adóhatóság illetve az elsőfokú bíróság részéről történt értékelését. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye [Pp. 275.§-ának (1) bekezdése]. Az elsőfokú bíróságnak tények bizonyítotttsága kérdésében kellett döntenie (a két gépkocsi vétele és eladása során az adózó-felperes továbbértékesítési célja megvalósult-e avagy sem, amelyekre vonatkozó hatósági megállapítások bizonyítottak-e). A Kúria ezért arról a jogkérdésről határozott, hogy a bizonyítás, a bizonyítékok értékelése körében jogszerű volt-e a jogerős ítélet. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.
- [25] Az elsőfokú bíróság a Pp. 206.§ (1) bekezdése alapján vizsgálta a hatóság részéről folytatott bizonyítási eljárást, bizonyítékértékelést, a továbbértékesítési cél hiányát okszerűen bizonyító tényeket. A felperesnek a perben bizonyítania kellett, hogy a gépjárműveket saját használat nélkül értékesítette, e kötelezettségét azonban nem teljesítette.

- [26] A Kúria Kfv.V.35.785/2014/5.számú ítéletében is kifejtette, hogy: „A továbbértékesítési célú értékesítés törvényi definiálása a beszerzéstől az értékesítésig tartó időszakra határozza meg a termék állapotát (hogy mit nem lehet vele tenni), és az értékét, amelyből következően nem elégséges a vevő részéről azt állítani egy árura, hogy azért vásárolta meg, mert tovább akarta adni azt, a terméknek a továbbértékesítésekor meg kell felelnie a törvényi előírásoknak (saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli állapotban lehet eladni, a kereskedelemben szokásos értékváltozás miatti értéken). (...) a „saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli értékesítés” törvényi meghatározás nem engedi meg, azaz tiltja továbbértékesítési céllal történő beszerzés esetén a használatot, hasznosítást.”
- [27] A felperes felülvizsgálati kérelme „Előzmények” részében részletesen ismertetette az első- és másodfokú közigazgatási eljárásban folytatott bizonyítási eljárást, a bizonyítékok hatóság általi értékelését, a határozatokban foglalt megállapításokat (1. - 6. oldalak), majd az elsőfokú ítéletet (7. - 9. oldalak). Annak ismertetése, hogy a két gépkocsi milyen kategóriájú jármű, és hány darab van belőlük az országban, nem adózási kérdés. Az adóhatóság az Art.-ben foglalt bizonyítási kötelezettségét teljesítve folytatta a bizonyítási eljárást, az elsőfokú bíróság pedig a 8.K.27.239/2017/3-I. számú, illetve a 8.K.27.497/2017/2. számú végzéseiben a Pp. 3.§ (3) bekezdésében foglaltak szerint részletesen tájékoztatta a felperest a bizonyítási teherről, a bizonyítékok előterjesztésének határidejéről. A felperes azt az adóhatóság által megállapított bizonyított tényt, hogy a gépjárműveket több ezer kilométer futásteljesítmény mellett használta, a perben nem cáfolta meg, ahogyan jogsértést az adóbírság, a késedelmi pótlék megállapítása körében (Art. 170.§. 171.§, 175.§) sem igazolt.
- [28] A Pp. 121.§ (1) bekezdése alapján a pert keresetlevéllel kell megindítani. Közigazgatási perben a Pp. 330.§ (2) bekezdése értelmében a keresetlevelet jogszabálysértésre hivatkozással kell benyújtani vagy ajánlott küldeményként postára adni. A felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson [141.§ (1) bekezdés] változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni (Pp. 335/A.§ (1) bekezdés). A felperes keresetlevelében és a per első tárgyalásán az Áfa tv. 136.§-ának sérelmére nem hivatkozott, továbbá a rendkívüli jogorvoslati eljárásban a legfelsőbb bírói fórum a jogerős ítélet felülvizsgálatát végzi, így a Kúria törvényi felhatalmazás hiányában olyan jogszabály

alapján, amely nem képezte az elsőfokú per tárgyát, az adóhatározatokat nem vizsgálhatja felül.

- [29] Az alperes rögzítette határozatában, hogy az Sztv. 28.§-ában foglaltak alapján a megvásárolt termékek árukénti nyilvántartása a továbbértékesítési szándékot, a tárgyi eszközkénti nyilvántartása a saját célú használatot támasztja alá. A gépkocsikat tárgyi eszközként tartotta nyilván a felperes 2014. szeptember 4-ig, amely napon - a képviselőjének 2014. szeptember 1-jén, az ellenőrzés keretében történt meghallgatását követően - azokat önrevízióval áruként vette fel. Nem vitatva a tao bevallás módosíthatóságát, az áfa levonási jog gyakorolhatóságának jogszerűségét az adózónak igazolnia kell. Akármelyik besorolást választotta is a felperes, azáltal, hogy az általa vásárolt személygépkocsikat használta, kizárt a továbbértékesítési szándék Áfa tv.-beli fogalmának való megfelelés. A Kúria - egyezően az alperessel és az elsőfokú bírósággal - azt állapította meg, hogy az önrevízió alapján és miatt az adóhatóság megfizetni rendelt adókülönbözetet nem állapított meg a felperes terhére, a határozatok rendelkezései nem az utólag korrigált nyilvántartásokon, hanem a gépjárműveknek az adózó általi használatán alapultak. A Pp. 206.§ (1) bekezdése alapján a bíróságnak, a Ket. 2.§ (3) bekezdése alapján a közigazgatási hatóságnak a bizonyítékokat a maguk összességében kell értékelni, amely törvényi rendelkezések alkalmazásával az elsőfokú bíróság és az alperes is helytállóan vonta a tényállás körébe azt a tényt, hogy felperes az eredetileg tárgyi eszközök között szerepeltetett gépjárműveket csak az ellenőrzést követően nyilvánította árunak.
- [30] Az ítélet tartalmazza - így a felperes ellentétes állítása iratellenes -, hogy az elsőfokú bíróság értékelte (7., 8. oldalakon) a felperes ügyvezetőjének a gépjárművekre vonatkozó nyilatkozatát, annak módosítását, a továbbértékesítések hasznait, és a Kúria megállapította azt is, hogy a bizonyítékok mérlegelése a Pp. 206.§ (1) bekezdésében foglaltaknak teljes körűen megfelelt.
- [31] A felperes sérelmezte bizonyítási indítványainak indokolatlan mellőzését. A Pp. 166.§-ának (1) bekezdése szerint bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok. A bíróság a bizonyítási indítványhoz nincs kötve, mellőzi a bizonyítás elrendelését, vagy a már elrendelt bizonyítás lefolytatását (kiegészítését, megismétlését), ha az a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen. A bíróság a polgári perben alakszerű bizonyítási szabályokhoz, a bizonyítás meghatározott módjához vagy meghatározott bizonyítási eszközök alkalmazásához nincs kötve, szabadon felhasználhatja a felek előadásait, valamint felhasználhat minden egyéb bizonyítékot, amely a tényállás felderítésére alkalmas (Pp. 3.§ (4)-(5))

bekezdés). Az elsőfokú bíróság a gépkocsik használatával kapcsolatosan okszerűen mellőzte a kért tanúk meghallgatását, mert a gépjárművek futásteljesítményéből a felperesi saját használat ténye bizonyított, továbbá felperes a vevő cég törvényes és jogi képviselőinek a meghallgatását indítványozta, és a Pp. 167.§ (1) bekezdésében foglaltakkal ellentétben nem tárta elő, hogy e személyek milyen ismerettel bírtak azokról a tényekről és körülményekről, amikor a gépkocsik még más tulajdonában voltak.

[32] A továbbértékesítési cél - a felperes álláspontjával ellentétben - nem csak a beszerzés időpontjában vizsgálandó. A beszerzést követően ugyanis az értékesítés nem minden esetben történik azonnal, a beszerzéssel egyidejűleg, így az Áfa tv. 259.§ 22. pontjában meghatározott törvényi feltétel megvalósultságát: a mástól szerzett termék saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli értékesítését a jogalkotó korlátozó rendelkezésének hiányában a mindenkori értékesítésig kell vizsgálni.

[33] A felperes állításával ellentétben a beszámoló, a tao- és az áfa bevallások benyújtásának eltérő időpontjai a gépjárművek általa megvalósított saját használatát nem befolyásolták, ugyanis az előbbiek a jogalkotó részéről meghatározott, törvényben rögzített időtartamok, az utóbbi pedig az adózó akaratlagos magatartása. Az elsőfokú bíróság és az adóhatóság ténykérdésben döntött (a felperes saját maga használta a gépjárműveit), a felülvizsgálati kérelemben az adólevonási jog rendszerének ismertetése nem e ténykérdéshez kapcsolható bizonyíték, illetve nem a bizonyítékoknak a hatóság és az elsőfokú bíróság részéről történt értékelésének minősítése. A felperes az adóbírság és a késedelmi pótlék határozatrészek elsőfokú bíróság részéről történt értékelése körében a Pp. 339/B.§-ának megsértését csak állította, azt konkrét, bizonyított tényekkel nem igazolta.

[34] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[35] *Személygépkocsi vásárlás és eladás ügyletben a továbbértékesítési cél megvalósultságát az adózónak kell igazolnia.*

Záró rész

[36] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

[37] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.

[38] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2018. április 05.

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