

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.718/2013/6.szám

A Kúria a dr. Tordai Nándor ügyvéd által képviselt felperesnek dr. Karlovics Nicolette és dr. Tóth Eszter jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. június 18. napján kelt 8.K.26.892/2013/7. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 10. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.26.892/2013/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 15.000 (azaz tizenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2005.-2008. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként meghozott határozatával a felperest - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a határozatával az elsőfokú

határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint felperes a vizsgált időszakban nagy tételben vásárolt gépjárműveket, amelyeket rövid időre bérbe adta, majd az eredeti bekerülési értékhez képest jelentősen olcsóbb áron értékesítette. Az adóhatóság a gépjárművek forgalmi értékét az Euro-tax katalógusnak az adott típusú, életkorú és futás-teljesítményű gépjárműérték meghatározása alapján vette figyelembe, két gépjárműre vonatkozóan fogadta el, hogy sérültek és üzemképtelenek, 33 gépjármű vonatkozásában a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy azok koruknak megfelelő átlagos állapotúak voltak. A felperes azzal, hogy jelentősen a piaci ár alatt értékesítette a gépjárműveket, természetbeni juttatást biztosított a vevők részére, de utána, mint kifizető a személyi jövedelemadót (szja) nem fizette meg. Az adóhatóság ezért a felperes terhére szja különbözetet állapított meg, módosította a társaság nyereségét, és rendelkezett az egészségügyi hozzájárulásban (eho) megállapított adókülönbözetről is.

Az adóhatóság értékelte azt a felperesi előadást is, hogy legtöbb esetben operatív lízing keretében a bérlő rendelkezett a gépjárművekre vonatkozóan vevő kijelölési joggal.

A felperes közigazgatási pert kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt.

Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként meghozott jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, mert álláspontja szerint az alperes csak részben tárta fel a tényállást. A becsatolt szerződésekből, okiratokból, a meghallgatott ügyfél és tanúk előadásaiból azt jogszerűen állapította meg, hogy a bérleti konstrukció, illetőleg az adásvétel során a felperes volt az, aki értékkel bíró vagyoni értéket ruházott át. A bérleti szerződésekben kikötött vevőkijelölési jog pedig nem képviselt olyan értéket, amely megközelítette volna a tulajdonjoghoz kapcsolódóan a dolog forgalmi értékét. A bérlettől függetlenül a dolog tulajdonosa továbbra is a felperes maradt, ő volt az, aki a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 365.§-ában nevesített adásvételi szerződéssel a gépjárműveket a vevők részére eladta. A tulajdonjogot a vevők nem a bérlőktől szerezték meg, tőlük semmilyen olyan természetbeni juttatásban, vagyoni értékben nem részesültek, amely a bérlőket a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) szempontjából kifizetőknek minősítette volna. A felperes szolgáltatta a kedvezményesen átadott termékeket, ezért az Szja tv. 69.§ /1/ bekezdés 1. pontja, 69.§ /2/ és /4/ bekezdése alapján - függetlenül attól, hogy nem volt munkáltatója a vevőknek - kifizetőnek minősül. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény illetve 2007. évi CXXVII. törvény rendelkezései szerint

is a felperes, mint eladó, és a vevők független feleknek minősülnek. Az Szja tv. 69.§ /4/-/5/ bekezdései, /10/ bekezdés c) pontja alapján a felperes-kifizető az általa juttatott jövedelem után köteles az adót bevallani és megfizetni.

A szja alapja a kedvezmény, a juttatás összege, amely pontosan minden egyes gépjármű esetében kiszámolható. Ebben a körben a szakértő kirendelésére sem a közigazgatási, sem a bírósági eljárásban lehetőség és szükség nem volt, mivel a gépjárművek értékesítése már korábban megtörtént, a vevők azokat használták, esetlegesen elidegenítették, így a megtekintésük újabb érdemi információval nem szolgálhatott. A felperes által becsatolt iratokból ugyanakkor megállapítható a tényleges futásteljesítményük is az eladás időpontjában, és az adatok összevetése szerint egyes gépjárműveknél néhány száz km, más gépjárműveknél több ezer km, míg van olyan, ahol több tízezer km az eltérés. Az, hogy átlagosan az adóhatóság megfelelően ítéli meg a futásteljesítményeket, nem elfogadható, mivel minden egyes konkrét esetben meg kell határozni a juttatás mértékét, amely az szja alapja. A tényleges futásteljesítménynek Ft-ban meghatározható kihatása van a forgalmi értékre, a juttatás mértékére, az adó alapjára és mértékére, ezért ezt az adóhatóságnak - a tényállás tisztázása körében - pontosan meg kell határoznia. Miután ezt nem tette meg, az elsőfokú bíróság e körben jogsértőnek minősítette a határozatokat. A valóság bizonyítása új eljárás keretében történhet csak, amikor is minden egyes gépjárműre rendelkezésre álló futásteljesítmények alapján kell meghatározni a szükséges program segítségével a gépjárművek forgalmi értéke és az eladási érték különbözetet.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozatalát, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását érte. Álláspontja szerint összefoglalóan az állapítható meg, hogy mind az adóhatóság, mind az elsőfokú bíróság alapvetően tévesen értelmezte a lízingszerződéseket és az általuk létrejött jogviszonyokat akkor, amikor a kifizetői felperesi minőséget arra tekintettel állapította meg, hogy a tulajdonjogot a felperes ruházta át, hiszen jelen esetben a kifizetői minőség nem a tulajdonjog átruházásához köthető, hanem az opciós jog, vagyis a vételi jog átruházásához, amelyet a bérlők ruháztak át a felperestől teljesen független harmadik személyekre. Azzal, hogy a vevőkijelölési joggal élve maradványértéken vételi jogot biztosítottak harmadik személyeknek, nem a felperes, hanem kizárólag a bérlők juttathattak természetbeni juttatást azzal, hogy ők maguk ezáltal egyidejűleg lemondtak arról, a maradványértéken, vagyis e tekintetben kedvező áron megvásárolják a gépkocsikat, és e jogot harmadik személyeknek átengedték. A kifizetői minőség tehát nem a tulajdonjog átruházásához kötődik, hanem a vételi jog harmadik személyek részére történő biztosításához, amelyről azonban nem a bérbeadó felperes, hanem a bérlők rendelkeztek a szerződés szerint.

Az elsőfokú bíróság tehát tévesen alkalmazta és megsértette az Szja tv. 3.§/9/bekezdését, 4.§-át, 7.§ /1/bekezdését, 69.§/1/bekezdés e) pontját, /2/ bekezdését, illetve az Art. 178.§-ának 18. pontját.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az adózó és alperes között nem volt vitatott a tényállás azon eleme, hogy a felperes tulajdonában lévő gépkocsikat bérbe adott, azért a bérlő díjat fizetett, majd meghatározott bérleti időtartam eltelte után az autó tulajdonjoga maradványérték megfizetése mellett vagy a bérlőé, vagy pedig a bérlő vevőkijelölési joga és annak gyakorlása alapján harmadik személyé lett.

A Kúria itt mutat rá, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) XX. fejezetében szabályozott speciális szabályok alkalmazásával közigazgatási perben a bíróság a felperes által megjelölt közigazgatási határozat jogszerűségét vizsgálja. A felülvizsgálat kereteit a Pp. 215.§-ának megfelelően meghatározza a kereset, a bíróság a határozatok jogszerűségét azok alapján a jogszabályok alapján értékelheti, amelyeket a felperes keresetében megjelölt. 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 a perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni /Pp. 335/A.§ /1/ bekezdés/.

A felperes keresetében, illetve a perindítási határidő alatt csak és kizárólag azt állította, hogy a gépjárművek használatáért a bérlőktől díjakat kapott, nem terjesztett elő keresetet arra alapítottnan, hogy a bérlők által fizetett díj több tételből állna, nem kérte a határozatok felülvizsgálatát arra vonatkozóan, hogy a díj és a maradványérték milyen elemeket foglalt volna magában, amelyből következően az elsőfokú bíróság nem vizsgálta a határozatok jogszerűségét a bérleti díj és a maradványérték összetétele körében, így e vonatkozásban az eljárást befejező ítélete sem tartalmaz döntést.

A per jogerős befejeződését követő rendkívüli jogorvoslati eljárásban, a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelemnek - a benyújtására nyitva álló határidő alatt előterjesztett - keretei között /Pp. 270.§-ának /2/ bekezdése, 275.§ /2/ bekezdés/. E jogszabályhelyek nem szabályoznak lehetőséget a Kúriának a felülvizsgálati kérelem - benyújtására rendelkezésre álló határidőn túli - kiegészítésének a felülvizsgálatára. A felülvizsgálat

jogorvoslati jellegéből, valamint abból adódóan, hogy annak tárgya a jogerős ítélet, a felülvizsgálati kérelemben olyan új jogszabályra, amelyre a fél az elsőfokú bírósági eljárás során a határozatok felülvizsgálatát nem kérte, már nem lehet hivatkozni, olyan tényállási elemet sem lehet vitatni a határozatban, amelyre vonatkozóan kereset nem volt előterjesztve. A Kúria jogszabályi lehetőség hiányában a felperes által csak a felülvizsgálati tárgyaláson hivatkozott bérleti díj és maradványérték elemekre alapítottan a jogerős ítélet felülvizsgálatát ezért nem végezhetette el.

A jogerős ítélet nem iratellenesen, részletesen tartalmazza (3. oldal), hogy a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján az adóhatóság jogszerűen állapította meg, a gépjárműveket a vevőknek a felperes adta el, a tulajdonjog nem szállt át a bérlőkre, a bérlettől függetlenül a Ptk. 365.§-ában szabályozott adásvételi szerződés eladó pozíciójában a felperes volt.

Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valónak fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/. A felperes olyan bizonyítékot a perben nem jelölt meg, amelyre alapítottan megcáfolta volna az elsőfokú bíróságnak és az alperesnek azt a megállapítását, hogy a gépjárműveket ő adta el, a felülvizsgálati kérelemben pedig kifejezetten elismerte, hogy (1.1. pont) amennyiben a bérlő a vevőkijelölési jogával élt, „ugyan a harmadik személy tulajdonjogát a lízingbe adótól” (a felperestől) szerzi, de azt kizárólag a lízingbe vevő (a bérlő) egyoldalú jognyilatkozata révén.

Abból az adóhatóság által bizonyított és a felperes részéről nem cáfolt tényből következően, hogy felperes a gépjárműveket - a bérletet követően - magánszemélyeknek a piaci ár alatt értékesítette, az Szja tv.-nek a határozatokban és az ítéletben helytállóan megjelölt törvényhelyei alapján természetbeni adóköteles juttatást biztosított a vevőknek.

Az Szja tv. 3.§ 9. pontja, 69.§ /1/ bekezdés 1) pontja, /2/, /4/-/5/ bekezdései, /10/ bekezdés c) pontja alkalmazásában nem törvényi tényállási elem, azaz relevanciával nem bír, amint arra az elsőfokú bíróság helytállóan rámutatott, hogy a vevők miként (a felperes kijelölése által) kerültek vevői pozícióba.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sértette meg, a

felülvizsgálati kérelem keretei között eljárva a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték mértékéről és viseléséről 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.

Budapest, november 6.

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