

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.228/2014/9.szám

A Kúria a dr. Németh Renáta Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Németh Renáta ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Falucskai Adrienn 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 2013. november 21. napján kelt 23.K.28.276/2013/11. számú ítélete ellen a felperes által 13. szám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 23.K.28.276/2013/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 40.000 (azaz negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.678.000 (egymillió-hatszázhetvennyolcezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2010. január hónapban a településeken a helyi önkormányzattal kötött közszolgáltatási szerződések alapján menetrend szerinti tömegközlekedést végzett, amelynek keretében kedvezményes buszbérleteket árusított.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága /a továbbiakban elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2010. január hónapra fogyasztói árkiegészítés adónemben folytatott, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzésének eredményeként a 2011. május 12. napján kelt határozatával a

felperes terhére 16.780.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet teljes egészében jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, a jogosulatlanul igényelt fogyasztói árkiegészítés kiutalását, átvezetését elutasította és adózót 12.585.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2011. szeptember 2. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését a fogyasztói árkiegészítésről szóló 2003. évi LXXXVII. törvény /a továbbiakban: Fát./ 4.§ /1/ bekezdése, /4/ bekezdése, 6.§ /1/ bekezdése, 8.§-a, 9.§ /3/ bekezdése, a melléklet 5. pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /3/ bekezdése, 165.§ /2/ bekezdése, 166.§ /1/-/2/ bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 44.§ /1/, /2/ bekezdései, 97.§ /4/-/6/ bekezdései, 108.§ /1/, /2/ bekezdései, /3/ bekezdés c) pontja alapján hozta meg.

Indokolása szerint az adózó nyilvántartásai nem alkalmasak a fogyasztói árkiegészítés jogosságának megállapítására, továbbá az adatgyűjtés során beszerzett adatok jelentős eltérést mutattak a bevallásában feltüntetett kedvezményes bérletértékesítésekhez képest, ezért a revízió a jogszerűen igényelhető fogyasztói árkiegészítés alapját becsléssel valószínűsítette, az adózóra legkedvezőbb forgalomszámlálás módszerét alkalmazva a számítás során.

A lefolytatott bizonyítási eljárás és bizonyítékok alapján /2010. február 24-én, 25-én, március 2-án, 3-án a felperes által üzemeltetett minden járaton, április 7-én, 8-án, 29-én, május 4-én egy-egy járatán helyszíni szemle keretében a jegy eladások ellenőrzése, utasszámlálás, teljesáru és kedvezményes bérleteladások vizsgálata, a Nyugdíjfolyósító Intézetől a nyugdíjasokra, az érintett települések önkormányzataitól a 7-18 év közötti lakosok számára kért adatszolgáltatás, a 65 év alatti nyugdíjasok körében reprezentatív módon kiválasztott személyek nyilatkoztatása, a 7-18 év közötti csoportban reprezentatív módon kiválasztott 200 személy törvényes képviselőjének nyilatkozata a helyi tömegközlekedés használatával, bérletvásárlással kapcsolatosan, az önkormányzatok jegyzőjének, a buszsofőröknek, a pénztárban dolgozó alkalmazottaknak, felperes ügyvezetőjének: V. G.-nak a nyilatkozatai, kapcsolódó vizsgálat a B. korábban helyi tömegközlekedést biztosító társaságnál: a V.-T. Kft.-nél, a Közigazgatási és Elektronikus Közszolgáltatások Központi Hivatalától adatgyűjtés/ alapján helytállón a fogyasztói árkiegészítés összegét a bevallásban kimutatott 10.482 db kedvezményes bérlet után igényelt 17.924.220 Ft helyett 669 db kedvezményes bérlet után, összesen: 1.143.990 Ft-ban állapította meg, figyelembe véve a bérlet 1.710 Ft/db értékét.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve megváltoztatását és az adókülönbözet, illetve fizetési

kötelezettsége törlését kérte.

Álláspontja szerint az adóhatóság megsértette az Art.-ben foglalt, eljárására irányuló alapelveket, a tényállást nem tárta fel, nem bizonyította és a meglévő bizonyítékokból téves következtetéseket vont le. Az adóhatóság olyan nyilvántartások, összesítések, számítások vezetését kérte számon, és ezek körében olyan kötelezettségeket állapított meg, amelyet jogszabály nem tartalmaz, a személyre szabott adatgyűjtés Alaptörvénybe ütközik. Vitatta a becslési eljárás joglapját, és az alkalmazott becslési módszer megfelelőségét.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság az eljárási és anyagi jogszabályok megtartásával, a felperes által megjelölt alapelvek sérelme nélkül hozta meg határozatait. A felperes statisztikus szakértő bevezetésére vonatkozó bizonyítási indítványát mellőzte, mert egyrészt azt indokolatlanul késedelmesen terjesztette elő, másrészt a per tárgya fogyasztói árkiegészítés igénybe vételének jogszerűsége, amely kizárólag konkrét adatokat tartalmazó nyilvántartás alapján állapítható meg, a nyilvántartások hiányosságát statisztikai szakvéleménnyel megdönteni nem lehet.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti a Fát. 1.§-3.§-ait, 5.§-6.§-ait, az Art. 44.§ /1/ bekezdését, a Sztv. 15.§ /3/ bekezdését. Lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat, sérelmezve, hogy az elsőfokú bíróság a szakértői bizonyítási indítványának nem adott helyt. Vitatta a becslés jogalapját és összecszerűségét, változatlanul kifogásolta, hogy nyilvántartásait az adóhatóság nem fogadta el megfelelőnek és jogszabályban elő nem írt nyilvántartásokat kért tőle. Hivatkozott egy elsőfokú bírósági ítéletre, amely a forgalomszámlálást alkalmatlan módszernek minősítette.

Az alperes 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 nem alapos.

Az Országgyűlés a személyszállításban az állam által nyújtott utazási kedvezmények miatti bevételkiesés ellentételezése céljából alkotta meg a fogyasztói árkiegészítésről szóló törvényt, amelynek 4.§ /1/ bekezdés a) pontja szerint árkiegészítést igényelhet az, aki hatósági áras különjáratú autóbusz-szolgáltatást végez, továbbá az, aki külön törvény alapján végzett menetrend szerinti

közforgalmú vasúti vagy közúti személyszállítási szolgáltatást (...) nyújt, amelyhez jogszabály utazási kedvezményt állapít meg. Az árkiegészítés alanya a belföldön nyújtott személyszállítási szolgáltatás tekintetében az árkiegészítést maga köteles megállapítani, bevallani és igényelni vagy visszafizetni (8.§).

Az árkiegészítés dokumentáltsága körében a Fát. akként rendelkezik, hogy az árkiegészítés alanya az árkiegészítés igénybevételére nem jogosító bérleteladásokat darabszám és érték szerint köteles az árkiegészítésre jogosító bérleteladásoktól elkülönítve nyilvántartani, köteles az árkiegészítés megállapítására, bevallására és elszámolására alkalmas nyilvántartást vezetni (4.§ /4/ bekezdés, 9.§ /3/ bekezdés). A Fát. 9.§ /1/ bekezdése alapján a Fát.-ban nem szabályozott eljárási kérdésekben az Art. rendelkezéseit kell alkalmazni. Az Art. az egyes adókötelezettségeket tartalmazó III. fejezetében szabályozza a bizonylatok, könyvvezetés, nyilvántartás rendjét, azaz azt, hogy miként kell az árkiegészítés nyilvántartását vezetni. A 44.§ /1/ bekezdése szerint a jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást - ideértve a gépi adathordozón rögzített elektronikus adatokat, információkat is - úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételének megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen. A /2/ bekezdés d) pontja értelmében a könyveket, nyilvántartásokat úgy kell vezetni, hogy az adó megfizetésének, a költségvetési támogatás igénybevételének, valamint az alapul szolgáló bizonylatoknak az ellenőrzését lehetővé tegyék. Az Sztv. 15.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóak által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának /2/ bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

Az adóhatóság nem kérte számon a felperestől, hogy név és lakcím feltüntetésével igazolja, mely személyek vásároltak nála bérletet. Annak az idézett törvényi kötelezettségnek a teljesítését azonban helytállónan követelte meg, hogy a nyilvántartásából megállapítható legyen a költségvetési támogatás igénybevételének jogszerűsége. Az ellenőrzést lehetővé tevő nyilvántartás vezetés az Art. előírása, és nem jogszabályon kívüli, az adóhatóság részéről megkívánt „többletkövetelmény”. A Fát. meghatározza azt kedvezményezetti kört, amelynek bérletvásárlása esetén jár a szolgáltatónak árkiegészítés. A felperes dokumentumaiból nem volt meghatározható, hogy a kedvezményes bérletek az arra jogosultaknak kerültek-e eladásra, és azt az eljárások során sem igazolta.

A felperes által vezetett nyilvántartásból így nem volt megállapítható, hogy jogszerűen igényelte-e a fogyasztói árkiegészítést, amely miatt - amint azt az elsőfokú bíróság helytállóan megállapította - az adóhatóság az Art. 97.§ /4/ bekezdése alapján széles körű bizonyítási eljárás lefolytatásával tisztázta a tényállást. Nyilatkoztatta a települési jegyzőket, a kedvezményezett körbe tartozók létszámára adatokat kért be, utas- és forgalomszámlálást végzett, reprezentatív mintavétel alapján nyilatkozatokat, tanúvallomásokat szerzett be, és minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékelve (Ket. 2.§ /3/ bekezdés) megalapozottan állapította meg, hogy a bizonyítás eredménye jelentős eltérést mutat a felperes - nem igazoltak számára történt - bérletértékesítéséhez képest. Az elsőfokú bíróság ezért a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján helyesen értékelte az adóhatóság által - a nagyszámú eltérés okán - alkalmazott becslési eljárást indokoltnak, jogszerűnek.

A becslés során alkalmazott módszert (a forgalomszámlálás-, a bérlevásárlások adatainak, a bérletvásárlásokról történt nyilatkozatoknak az összevetése) az adóhatóság részletesen ismertette, megfélelősségét igazolta, a számítások során az adózó számára legkedvezőbbet (a forgalomszámlálás eredményét) alkalmazta.

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. 3.§ /3/ bekezdése, 164.§ /1/ bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett. A felperes statisztikai szakértő kirendelését indítványozta, kérte például a szakértőtől annak vizsgálatát, hogy „a Magyarországon mért statisztikai adatok alapján a munkáltatók mely időszakban fizetnek munkabért, a bérletvásárlási szokások hogyan alakulnak?”. Az elsőfokú bíróság helytálló minősítése szerint a felperes által kért statisztikai szakértői bizonyítás a nyilvántartása hiányosságának cáfolatára alkalmatlan bizonyítási eszköz. A becslés módszerére és az összegszerűségekre ugyanakkor a felperes bizonyítási indítványt nem terjesztett elő. A Kúria tehát - az elsőfokú bírósággal egyezően - azt állapította meg, hogy a felperes nem megfelelő bizonyítást indítványozott, amelyen kívül keresetét további, más, megfelelő bizonyítási eszközzel nem bizonyította.

Közigazgatási perben az elsőfokú bíróság a határozatok jogszerű illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), míg a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (Pp. 275.§-ának /1/

bekezdése). Jogszálysértést 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.

Az elsőfokú bíróság ítéletében a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.

Az elsőfokú bíróság nemcsak megjelölte, hanem ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, részletezte a bizonyítási teherviselést, és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését, rendelkezése és annak indokolása a keresetre teljes körűen kiterjedt /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/. Részletes és okszerű indokát adta a szakértői bizonyítás elutasításának is. Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság a vizsgált időszakban a fogyasztói árkiegészítés mértékét, közérthetően kifejtette.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a bizonyítékok teljes körű és okszerű értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésének nincsen helye.

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

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.

Budapest, 2015. április 30.

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