

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.234/2015/6.szám

A Kúria a dr. Bakonyiné dr. Fest Edit ügyvéd által képviselt felperes neve 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 indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 27-én kelt 16.K.30.229/2014/10. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 12. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.229/2014/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 810.400 (nyolcszáztízezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2004-2007. évekre bevallások utólagos vizsgálatát végezte valamennyi adónemben. Az elsőfokú hatóság a felperes terhére 19.618.879 Ft adókülönbözetet, ebből 19.603.394 Ft adóhiányt, javára 50.554 Ft adókülönbözetet állapított meg, és az adóhiány után adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot is felszámított. A felperes fellebbezése nyomán eljáró másodfokú hatóság az elsőfokú határozatot megsemmisítette, és további tényállás tisztázási kötelezettséget írt elő.

A megismételt eljárásban az elsőfokú hatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 164. § (1) bekezdésében foglalt elévülés szabályaira tekintettel 2004., 2005. évekre, valamint általános forgalmi adó (áfa) adónemben 2006. I-III. negyedévet érintően adómegállapítást már nem tett. Rögzítette, hogy a felperes vegyes kiskereskedelemmel, élelmiszer diszkont jellegű kereskedésével foglalkozó vállalkozó, akit az új eljárásban az Art. 95. § (4) bekezdésben foglaltak szerint felhívott a

vállalkozásával kapcsolatos nyilvántartások, bevételi és költség számlák, valamint bankszámla kivonatok átadására. A felperes azonban azt nyilatkozta, hogy az iratokat az alapeljárásban az adóhatóságnak már átadta, annak pótlására sem másolatban, sem eredetben nincs lehetősége. Ezzel szemben az ellenőrzés azt állapította meg, hogy az iratokat a felperes korábbi képviselője igazoltan átvette, tehát azok a felperes számára visszaadásra kerültek. Az új eljárást elrendelő másodfokú határozat a vizsgálati szempontokat előírta, így szükséges lett volna a felperes egyéni vállalkozásával kapcsolatos könyvelésének, nyilvántartásának, bizonylatainak ismételt áttekintése, de ezt a felperes az új eljárásban nem bocsátotta rendelkezésre, így a gazdálkodására vonatkozó iratait, a bejövő, kimenő számlákat, könyvelési bizonylatokat, leltárt, egyéb nyilvántartásokat, pénztárnaplót a revízió nem tudta figyelembe venni. Az elsőfokú adóhatóság az új eljárásban elsősorban a felperes általános forgalmi adó és személyi jövedelemadó bevallásai alapján tette meg megállapításait. Az általános forgalmi adóban rögzítette, hogy felperes a vizsgált időszakban vállalkozói tevékenységet folytatott, ebből bevétele származott és költségei merültek fel. 2006. IV. negyedévre és 2007. I., IV. negyedévekre áfabevallást nyújtott be, az I-II. negyedévek bevallásait önellenőrzéssel korrigálta. Felperes tehát az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban régi Áfa tv.) 4. § (1) bekezdés, 3. § a) pontja értelmében az áfa alanya volt, adófizetési kötelezettség terhelte. Az Art. 108. §-ának alkalmazásával a fizetendő adó összegét a bevallásban írtaknak megfelelően állapította meg az adóhatóság, ugyanakkor a levonható adót nem fogadta el, figyelemmel az Áfa tv. 35. § (1) bekezdés a) pontjára és 32. §-ára. A vizsgált időszakra ugyanis a felperes költség számlákkal hitelesen nem tudta igazolni a levonásba helyezett áfa összegek valódiságát. Ennek eredményeképpen került sor a felperes terhére áfa adónemben kötelezettség megállapítására. A személyi jövedelemadó (szja) vonatkozásában megállapította az adóhatóság, hogy 2006., 2007. évi dokumentumok hiányában a felperes vállalkozói személyi jövedelemadó alapja és az adó összege nem állapítható meg, ezért az Art. 108. §-ára tekintettel az összehasonlító becslés módszerét alkalmazta. A felperessel hasonló tevékenységet folytató budapesti székhelyű, a bevallásban szerepeltetett bevételhez közelítő nagyságrendű bevétellel rendelkező vállalkozók bevallásait vette figyelembe az összehasonlításnál. Ennek eredményeképpen került sor a felperes terhére adókötelezettség megállapítására, figyelemmel az *személyi jövedelemadóról* szóló 1995. évi CXVII. törvényben (továbbiakban Szja tv.) írtakra.

Az adóbírság mértékét 50%-ban állapította meg az Art. 171. § alkalmazásával és késedelmi pótlékot is kiszabott az Art. 165. § (1)-(4) bekezdésére figyelemmel az adóhatóság.

Az elsőfokú és azt kiegészítő határozat ellen felperes fellebbezéssel élt, melynek nyomán eljáró alperes 2889283781 számú határozatával az elsőfokú határozatot áfa adónemben 2007. II-IV. negyedévig, valamint szja adónemben, egészségbiztosítási és nyugdíjjárulék, tételes és százalékos egészségügyi, illetve szakképzési hozzájárulás, valamint magánszemélyek különadója adónemekben 2007. évet érintően megsemmisítette és az első fokon eljárt adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ugyanakkor a 2006. IV. negyedévre és 2007. I. negyedévre áfában, valamint 2006 évre szja-ban, százalékos egészségügyi és szakképzési hozzájárulásban, valamint magánszemélyek különadója adónemben a megállapításokat helybenhagyta. Ennél fogva 8.104.439 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg felperes terhére, és kiszabta járulékait is. A helybenhagyott tételek vonatkozásában rögzítette, hogy e körben teljes körűen feltárta a tényállást az elsőfokú hatóság, figyelemmel a megismételt eljárás szempontjaira, melyben kiemelten szerepelt a felperes egyéni vállalkozásának veszteségét okozó tényezők feltárása. Az adóvizsgálat elvégzése indokoltta tette a felperes dokumentumainak, bizonyítékainak ismételt bekérését, felülvizsgálatát, azonban a felperes ezeket nem nyújtotta be, így az egyéb rendelkezésre álló adatok alapján járt el az elsőfokú adóhatóság, és helytálló megállapításokat tett.

A felperes keresetében eljárási és anyagi jogi jogszabálysértésekre is hivatkozott. Álláspontja szerint nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének az adóhatóság, nem vette figyelembe a korábban 2006 évre és 2007. I. negyedévre vonatkozóan előadottakat, azaz, hogy a közel 5 éves iratanyag felkutatása nehézségekbe ütközött. Kifogásolta, hogy az ellenőrzési határidő leteltét követően került sor az ellenőrzési jegyzőkönyv elkészítésére, az új megbízólevélen elévült időszak is rögzítésre került, és mindhárom revizornak alá kellett volna írnia a záradékot. Az eljárás az Art. 92. §-ába ütközött. A felperes azt kérte a bíróságtól, hogy a ténylegesen fellelt és a perben becsatolt iratanyagok megvizsgálására kötelezze az adóhatóságot, illetőleg állapítsa meg a bíróság, hogy az ennek hiányában hozott határozat nem megalapozott.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.229/2014/10. számú ítéletével a keresetet elutasította. A felperes eljárási jogszabálysértésekre hivatkozását nem találta alaposnak. Az új eljárásban ismételten kibocsátott megbízólevél, a vizsgálati program keltezése, a program tárgyának megjelölése körében rögzítette, hogy nincs az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértés, határidőn túl ellenőrzési cselekmény nem folyt. Elévüléssel érintett időszak ismételt vizsgálatára nem került sor. A revizorok szakmai összefoglalását jelentő jegyzőkönyv nem önálló eljárási cselekmény, nem azonos a Ket.-ben szabályozott

jegyzőkönyvvvel.

Az Art. 97. § (4)-(6) bekezdés megsértésével kapcsolatban rögzítette a bíróság, hogy az adóhatóságot valóban tényállás tisztázási kötelezettség terheli, ez azonban nem parttalan. Az adózás elveiből következik, hogy az ellenőrzés körében az adózóknak joga, de egyben kötelessége is, hogy minden olyan dokumentumot rendelkezésre bocsásson, ami az általuk a bevallásban szerepeltetett adatokat alátámasztja. A megismételt eljárást előíró másodfokú hatóság elrendelte, hogy az elsőfokú adóhatóságnak ismét meg kell vizsgálnia a felperes bizonylatait. Az adóhatóság igazolta, hogy ezeket a bizonylatokat az alapeljárásban visszaadta a felperesnek, melyek ismételt becsatolására felszólította a felperest, aki ennek nem tett eleget. Az az általa állított téves feltevés, hogy az iratok az adóhatóságnál vannak, kimentésre nem alkalmas. A felperes a bírósághoz benyújtott keresetlevelében jelezte először, hogy be kívánja csatolni a még vitatott adóval kapcsolatos iratanyagot, amelyre végül a 2013. január 28-án postára adott keresetkiegészítés mellékleteként került sor. Az alperesi határozat a bíróság szerint nem tekinthető jogsértőnek amiatt, hogy ezek vizsgálatát az alperes a döntés meghozatalakor nem végezhetette el. Továbbá nem lehetett figyelmen kívül hagyni azt a tényt, hogy az iratanyag további peres eljáráson kívüli feldolgozása a vizsgált időszak elévülését eredményezhette volna. A bíróság pedig ezen bizonylatok felülvizsgálatát annak szakkérdési jellegére figyelemmel nem végezhetette el. Összességében tehát nem lehetett figyelmen kívül hagyni, hogy ezek az iratok az adóhatóság felhívására és az új eljárást elrendelő másodfokú határozatban foglaltak ellenére sem kerültek bemutatásra. Mindez a felperes terhén marad. Az Art. 108. § (1)-(3) bekezdés alapján helytállóan járt el az adóhatóság, amikor becslési eljárást folytatott le az új eljárásban, miután a felperes nem bocsátotta rendelkezésre a vállalkozói személyi jövedelemadó alapját és az adó összegét igazoló dokumentumait, így az adókötelezettség abból nem volt megállapítható. A vállalkozás költségeinek valószínűsítése tekintetében az összehasonlító becslés módszerének alkalmazása nem volt jogsértő, annak indokoltságát igazolta az adóhivatal, a módszer pedig alkalmas volt a megállapítások megtételére. Nem jogszabálysértő az adóbírság és a késedelmi pótlék megállapítása sem.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését és új határozat hozatalát, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett a bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezését kérte. Álláspontja szerint a bíróság megsértette a Pp. 164. § (1) bekezdését, 206. §-át, és a 221. § (1) bekezdését, téves következtetésre jutott azáltal, hogy a felperes által a per során csatolt iratokat nem értékelte. Kifogásolta a felperes az ítélet azon kitételét, hogy a

felperes által csatolt iratanyag szakkérdésnek minősült, így azok felülvizsgálatát a bíróság nem végezhetette el. Ezzel szemben, ha egy kérdés szakkérdésnek minősül, akkor azt a peres eljárás során szakértő kirendelésével lehet tisztázni. A bíróság megsértette a Pp. bizonyításra és a bizonyítékok értékelésére vonatkozó rendelkezéseit. Okszerűtlen továbbá az ítéleti indokolás, hogy a fellelt iratanyag vizsgálata elévüléshez vezetett volna. Egyrészt jogszabályi indokolás híján tette a bíróság ezt a megállapítását, másrészt a felperestől független körülmény, hogy az alperes az esetleges új eljárást milyen időtartam alatt fejezi be. Jelen ügyben az elsőfokú bíróság jogellenesen hagyta figyelmen kívül a felajánlott bizonyítékokat. A bírói gyakorlat nem zárja ki, hogy a felperesek keresetükben olyan tényre, új bizonyítékra is hivatkozzanak, amelyre a közigazgatási eljárás során nem. E körben az elsőfokú bíróság vizsgálhatja, hogy miért csak utólagos a hivatkozás az újabb bizonyítékokra, és ezt is értékelheti. A felülvizsgálni kért ítélet nem tartalmazza, hogy pontosan mely iratok mikor kerültek visszaadásra a felperesnek az alperes részéről. A kérdéses iratokat a felperes nem a perben csatolta, hanem a keresetlevél mellékleteként már a másodfokú adóhatóságnak is megküldte, amit hivatalból értékelhetett volna saját hatáskörben. Ehhez képest figyelmen kívül hagyva csupán továbbította a bíróságnak. Az elsőfokú bíróság pedig bizonyítást nem folytatott le, tanúkat nem hallgatott meg, nem értékelte az indítványozott bizonyítékokat, és ezt nem is indokolta.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.

A Kúria rögzíti, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.

Jelen ügyben a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő. Utal a Kúria arra, hogy egy átlagos adózói magatartás egyebek mellett abban nyilvánul meg, hogy az adózó megőrzi iratait, bevallást nyújt be, az ellenőrzésnél felhívásra az iratait becsatolja, nyilatkozatot tesz. Abban az esetben, ha az adózó iratait nem őrizte meg, nem csatolja vagy azok egyéb okból alkalmatlanok az ellenőrzés lefolytatására, akkor az adóhatóság becslési eljárást alkalmaz. Jelen esetben - mint arra a jogerős ítélet rámutatott - egy speciális eljárás folyt, ún. összehasonlító becslést alkalmazott az adóhatóság, melynek indokát az adta, hogy a

felperes nem bocsátotta rendelkezésre dokumentumait. Azokat a dokumentumokat, amelyek egyébiránt bizonyítottan megvoltak, a megelőző eljárásban már csatolásra kerültek, de az adóhatóság az eljárás végén igazoltan visszaszármaztatta a felperesnek.

A Kúria rögzíti, hogy a bíróság a perben a határozat jogszerűségét az adóigazgatási eljárásra irányadó jogszabályi rendelkezésekre tekintettel vizsgálja, az adóhatóság eljárását ennek alapján ítéli meg. Az Art. 108. § (1)-(3) bekezdése alkalmazása jelen esetben jogos volt, hiszen többszöri felhívásra az adózó nem csatolta iratait. A hatósági eljárásban az ügyfél nem zárkozhat el az együttműködéstől, illetve, ha mégis azt teszi, nem lehet az együttműködés hiánya miatt előállt helyzetet, jogkövetkezményt a bíróság előtt orvosolni. Mindezt általános elvárásként az eljárási törvények alapelvei is rögzítik, így a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 6. § (1), (2) bekezdése, az Art. 1. § (1), (5) bekezdése és 2. § (1) bekezdése. Noha ezen alapelvi rendelkezéseket tételesen az elsőfokú ítélet nem sorakoztatta fel, de tartalmilag ennek megfelelő magatartást várt volna el a felperestől. Ugyanakkor a becslés törvényi feltételei fennállását konkrét jogszabályi hivatkozással jelölte meg a bíróság, és helyesen fejtette ki, hogy az iratanyagnak a bírósági eljárásban történő teljes pótlása útján nem lehet a becslés jogalapját felülvizsgálni, nem lehet azt a bíróságtól várni, de az iratanyag késői becsatolásának következményeit nem lehet az adóhatóságra sem terhelni. Abban valóban következetes a bírói gyakorlat, hogy általában nincs elzárva az ügyfél attól, hogy még akár a peres eljárásban is előterjesszen új bizonyítékokat, hivatkozzon új tényekre, körülményekre, de ezt a joggyakorlat olyan okból teszi lehetővé, ha valamely - többnyire indokolható - körülmény folytán az adózó később jutott abba a helyzetbe, hogy a bizonyítékait előterjessze. Például az iratanyag létezéséről vagy annak hollétééről a közigazgatási eljárás során egyáltalán nem volt tudomása, de a per folyamatban léte alatt az iratok mégis megkerültek. Jelen eset azonban attól speciális, hogy a teljes iratanyag bizonyítottan létezett, az alapeljárásban egyszer már becsatolásra került, az eljárás végén azokat az adóhatóság igazoltan a felperes képviselőjének visszaadta. Az adóhatóság az új eljárásban ugyanazokat az iratokat kérte ismét, tehát tényszerűen létező iratok becsatolását nem teljesítette az adózó. Osztotta a Kúria e körben az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében foglalt azon álláspontját, hogy a felperes által hivatkozott, az iratok hollétére vonatkozó téves feltevés semmiképpen nem lehet kimentési ok, és a felperesnek tudnia kellett az új eljárást elrendelő határozat tartalmából, hogy szükség lehet a megismételt eljárásban az iratokra, tehát annak megőrzése joggal volt tőle elvárható.

Rámutat a Kúria, hogy alapos az elsőfokú jogerős ítélet azon fő

indoka, mely szerint a terjedelmes iratanyagnak többszöri felhívás ellenére már csak a perben, a kiegészítő kereset mellékleteként történő előterjesztése nem alapozhatta meg a határozat hatályon kívül helyezését. Ezen iratok figyelembevételével a teljes eljárás megismétlése nem volt indokolt, mint ahogy az iratok perbeli csatolása - a felperes elvárásával szemben - az alperes hivatalbóli eljárását sem kellett eredményezze. Már önmagában erre tekintettel jogszerűen utasította el a keresetet az elsőfokú bíróság, ezért az esetleges elévülésre és a szakkérdés bíróság általi megítélésére vonatkozó további okfejtést, mint szükségtelent a Kúria az ítélet indokolásából mellőzte.

Ennél fogva a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az érdemben helyes elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2015. november 19.

Dr. Darák Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Sisák Péter sk. bíró