

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.635/2015/6. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Molnár Árpád Ügyvéd Iroda
ügyintéző: dr. Molnár Árpád ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,
mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó
Főigazgatóságának jogutódja

Az alperes képviselője: dr. Keserű Péter Béla jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság jogerős határozatának száma: Zalaegerszegi
Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. július 1. napján kelt
4.K.27.010/2015/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.010/2015/7. számú
ítéletét és az alperes 37659224051 számú határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően -
hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz egyszázezer)
forint elsőfokú és 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes fő tevékenysége taxis személyszállítás, egyéni vállalkozása eredményét 2010-2011.években a vállalkozói jövedelem szerinti tételes költségelszámolás szabályai szerint állapította meg, három taxi engedéllyel és taxaméterrel ellátott gépjárművet üzemeltetett.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként hozott határozatban kötelezte a felperest 2010. január 1-től 2012. február 18. napjáig terjedő időszakra személyi jövedelemadó (szja), általános forgalmi adó (áfa) és egyszerűsített vállalkozói adó (eva) adónemekben 5.354.027 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbség megfizetésére, adóbírsággal sújtotta és késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] Az elsőfokú határozat az érdemi döntés indokaként a következőket tartalmazza:
- [4] A felperes közúti közlekedési vállalkozás megrendelése alapján végzett személyszállítást és személyi taxi szolgáltatást nyújtott. A nem közúti fuvarok esetén jelentősen a legalacsonyabb tarifa alatti viteldíjról állított ki bizonylatokat. A „kimutatott 1 km-re jutó viteldíjak teljesen gazdaságtalanok, lehetetlenek... nem alkalmasak a valós adó megállapítására”, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 108. §-a alapján becslést alkalmazott. A becslés során a szerződéses utak tekintetében elfogadta a viteldíjakat a számlákon szereplő összegben. A taxis személyszállítás esetében azonban az alanyi adómentes időszakban 150 Ft/ km összegben állapította meg a bevételt, az alanyi adómentes értékhatárt meghaladó időszakra pedig 120 Ft/km + áfa összegben. Az összes kimutatott utaskilométert a rendelkezésére álló havi taxaméter záró nyugták alapján rögzítette, erről részletes kimutatást készített, és ezek alapján állapította meg a becslési eljárás eredményeként a vállalkozói adóalapot, az adókülönbségeket és az ezekhez kapcsolódó jogkövetkezményeket.
- [5] Az alperes a 2014. október 29. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A felperes fellebbezésében megjelölt eljárási jogszabálysértések kapcsán az volt a jogi álláspontja, hogy ezek nem adhatnak alapot az elsőfokú határozat megsemmisítésére.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte arra alapítottnak, hogy az adóhatóság eljárása során több, ügy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárási jogszabálysértést követett el.

- [7] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú jogerős ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az adóhatóság által elkövetett eljárási jogszabálysértések nem hatottak ki az ügy érdemi eldöntésére, a bírósági felülvizsgálat iránti kérelemben megjelölt okok miatt az alperes határozata nem jogszabálysértő, ezért a keresetet elutasította.
- [9] Az elsőfokú bíróság jogi álláspontja a következő volt:
- [10] A 2012. június 25-én kiállított módosított megbízólevél elnevezésű okirat tartalmazta a módosított vizsgálati programot, az eljárás megindításáról szóló értesítést és ezek a felperes részére szabályszerűen kézbesítésre kerültek. Ezek az okiratok, megnevezésüktől függetlenül, tartalmaztak minden olyan információt, amelyet az Art. az ellenőrzés megkezdéséhez megkövetel.
- [11] A felperes alaptalanul kifogásolta az ellenőrzés során kiadott iratpótlásra felhívó végzéseket.
- [12] Az adóhatóságtól nem várható el a tételes iratátvétel, elegendő az, ha az átvett iratok megjelölésük alapján azonosíthatóak. Mivel az adóhatóság a felperest valamennyi iratanyag átadására hívta fel, az együttműködési kötelezettség miatt is megalapozottan feltehető, hogy az átvett anyag minden rendelkezésre álló dokumentumot tartalmazott.
- [13] Az elsőfokú adóhatóság eljárási jogszabálysértést követett el azzal, hogy az adóhatóság vezetőjének engedélye nélkül 60 napon túl tartotta magánál az iratokat és ezeket jegyzőkönyv, illetve hivatalos feljegyzés elkészítése nélkül adta vissza a felperesnek. Ez azonban nem minősíthető ügy érdemére is kiható jogszabálysértésnek, mert nem merült fel adat arra nézve, hogy a kiegészítő jegyzőkönyv 37. számú melléklete nem teljes körű. A felperesnek visszaadott eredeti anyag részbeni hiányossága nem jelen ügyben, hanem csak egy esetleges jövőbeni ellenőrzés kapcsán jelenthet problémát.
- [14] Az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy fennállt a becslés jogalapja, mert a felperes a nem közületi fuvarok esetén a legalacsonyabb tarifa alatti viteldíjról állított ki bizonylatokat, és az 1 km-re jutó kimutatott viteldíjak gazdaságtalanok, nem a valóságot tükrözik. A becslés módszerének meghatározása során az alperes a felperes észrevételének megfelelően levonta a közületi fuvarokat és alappal hivatkozott arra, hogy a viteldíjat maga a felperes jelölte meg. A becslés során az adóhatóság csak olyan km-eket vett alapul, amelyekhez bevétel is kapcsolódott, ezért a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a költségek elszámolása érdekében a fizetés gombot akkor is bekapcsolta, amikor valójában nem volt utasa és üresjáratban ment. A

felperes a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés igazolására hitelt érdemlő bizonyítékot nem ajánlott fel.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a jogerős ítélet „hiányos és kirívóan okszerűtlenül mérlegelte a bizonyítékokat”, nem felel meg a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 3. § (2) bekezdésének, 163. § (1) és (3) bekezdésének, az Art. 92. § (3) bekezdésének, 93. § (1) és (3) bekezdéseinek, 108. §(2) bekezdésének és (9) bekezdésének, 170. §(1) bekezdésének, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 39. § (1) bekezdésének. Fenntartva a keresetében is előadottakat kifejtette, hogy az elsőfokú bíróságnak meg kellett volna állapítania az általa hivatkozott eljárási jogszabálysértéseket, és ezeket úgy érdemi eldöntésére is kiható, a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adónak kellett volna minősítenie. Hangsúlyozta, hogy az ellenőrzés határidejének, kezdő napja meghatározásának ugyanolyan garanciális jelentősége van, mint a fellebbezési határidőnek, és a módosított megbízólevélnek tulajdonított ítéleti joghatás ellentétes az Art. rendelkezéseivel. Az alperes nem bizonyította, hogy a módosított megbízólevelet véletlenül kézbesítette az abban megjelölt tartalommal, de egyébként sem fogadható el az e körben kifejtett ítéleti álláspont, mivel az Art. 87. § (2) bekezdése értelmében bevallások utólagos vizsgálata ellenőrzéssel lezárt időszakot teremt függetlenül attól, hogy mire irányult a revízió, és sérült az őt megillető, Art. 49. §-a szerinti önellenőrzési joga is. Hangsúlyozta, hogy olyan személy vett részt az ellenőrzésben, aki erre nem volt jogosult. Az alperes nem bizonyította, hogy a nem adta át az iratpótló végzésekben felsorolt iratokat, és azt sem, hogy jogszerűen alkalmazott becslést, és ennek módszere alkalmas lenne a valós adóalap meghatározására. Álláspontja szerint az adóhatósági határozatok szerint is beütötte bevételeit a taxaméterbe, ezért terhére eltitkolt bevételt nem lehetett volna megállapítani, és a 75%-os bírság mérték is jogszabálysértő.
- [16] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A Kúria, a Pp. 275.§-a alapján eljárva, a felülvizsgálati

- kérelem által vitatott körben, a rendelkezésére álló iratok alapján, az alábbi tényállást állapította meg:
- [18] Az adóhatóság a felperesnél szja, áfa adónemekben 2010-2011. évekre, eva adónemben 2012. január 1. - február 18-ig terjedő időszakokra ellenőrzést rendelt el. Az erre vonatkozó megbízólevél 2012. június 21. napján került kiállításra, de ezt az adóhatóság nem kézbesítette a felperesnek. Ezt a megbízólevelet és az ehhez tartozó vizsgálati programot, amelyben egyébként nem a felperes adószáma szerepel, a felperes az adóhatóság ügyfélszolgálati irodájában, illetékbélyeg ellenében, másolatban 2014. május 28-án vette át.
- [19] A felperes részére az adóhatóság 2012. június 28-án kézbesítette szabályszerűen a 2012. június 25-én kelt „módosított megbízólevelet” és az ellenőrzés megindításáról szóló tájékoztatást. A módosított megbízólevél szja és áfa adónemekben 2010-2011 évekre, eva adónemben 2012. január 1 - február 18-ig került kiállításra, 1 adóellenőr írta alá. A tájékoztatásban adóellenőrként 3 személy (köztük a megbízólevelet aláíró) került feltüntetésre.
- [20] Az adóhatóság 2013. január 11-én ismét „módosított megbízólevelet” és „módosított vizsgálati programot” készített. Ez a módosított megbízólevél szja, áfa és eva adónemekben 2010-2011. évekre és 2012. január 1. - február 18-ig terjedő időszakokra szólt, a módosított vizsgálati program pedig szja és áfa adónemekben 2010. 01.01 - 2011. 12.31., eva adónemben 2012.01.01 - 2012.02.18. időtartamokat jelölte meg. Ezt a megbízólevelet 2 adóellenőr írta alá, a vizsgálati programban pedig 4 adóellenőr neve szerepel (közülük 2 írta alá a megbízólevelet). Ezeket a felperes 2013. január 16-án vette át
- [21] A felperes iratanyagát 2012. július 4-én adta át az elsőfokú adóhatóság ellenőreinek, az iratok átvételéről készült jegyzőkönyvben öt „dosszié” került feltüntetésre. A felperes az adóhatóság felhívására ezt követően is nyújtott be iratokat. Az ellenőrzés során az elsőfokú adóhatóság, közelebbről meg nem határozható időpontokban, az eredeti iratok be nem azonosítható részét adta vissza a felperesnek. Az adóhatóság az iratokat az adóhatóság vezetőjének engedélye nélkül, 60 napon túl tartotta magánál, és az iratvisszaadásról nem készült jegyzőkönyv. SzB egyik megbízólevelet sem írta alá, de vett át iratokat a felperestől, eljárási cselekményeket végzett, és ő volt a vizsgálati jegyzőkönyvet aláíró egyik adóellenőr is.
- [22] Az anyagi jog érvényesítésére az eljárási jog által szabályozott módon, fair (tisztességes) eljárásban kerülhet sor. Az Art.1.§ (2) bekezdése szerinti alapelvi rendelkezés értelmében az adóhatóság és az adózó jogait az Art-nek és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja. Az Art. az alapelvvel összhangban állóan rögzíti mindazokat a rendelkezéseket,

amelyek az ellenőrzés és az ezt követő hatósági eljárás során az adóhatóság és az adózó jogait, kötelelességeit, illetve ez utóbbiak megsértésével kapcsolatos jogkövetkezményeket tartalmazzák. Kiemelt jelentősége van e körben a felperes által megjelölt Art. 49.§ (2) bekezdésének, 87.§ (1) bekezdés a) pontjának és (2) bekezdésének, 92.§ (3) bekezdésének, 93.§ (1) és (6) bekezdéseinek. E törvényhelyek ugyanis kogens (kötelezően alkalmazandó) szabályként rögzítik, hogy mikor és milyen megbízólevéllel kezdődhet meg, illetve folytatódhat az ellenőrzés, melyek az ellenőrzés megkezdésének, lezárásának joghatásai (pl.: önellenőrzési tilalom beállta, ellenőrzéssel lezárt időszak). Mindazok a rendelkezések, amelyek ügyfelet megillető jogot szabályoznak az adóhatóságra nézve kötelezettséget írnak elő, mivel ezek érvényesülését az adóhatóságnak biztosítania kell. Az ügy érdemi eldöntésére is kihatással lehet, ha az adóhatóság nem biztosítja az adózót megillető alapelvi és egyéb rendelkezésekben meghatározott jogokat, tehát az, ha a közigazgatási eljárásban nem érvényesülnek a garanciális szabályok (1/2011 (V.9.) Kk vélemény, BH2013.318.).

- [23] A felperes, a Kúria ítéletében előzőekben rögzített tényállásból megállapíthatóan, iratszerűen hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a nélkül bocsátott ki két ízben is módosított megbízólevelet és vizsgálati programot, hogy a megbízólevelet a felperes részére szabályszerűen kézbesítette, vagy átadta volna. Az ellenőrzés, illetve az ellenőrzési határidő nem a módosított megbízólevél, hanem a megbízólevél szabályszerű kézbesítésével indulhat meg az Art. 92.§ (3) bekezdése és 93.§ (1) bekezdése értelmében. Alappal hivatkozott a felperes arra is, hogy az adózótól nem várható el, hogy az adóhatóság által részére kézbesített hivatalos iratokat (módosított megbízóleveleket, módosított, de tartalmában nem azonos vizsgálati programokat) adóhatósági döntések (pl.:kijavítás) hiányában az elnevezésüktől eltérően, ne módosított, hanem elsőként kiadott, ellenőrzést megindító megbízólevélnek és vizsgálati programnak minősítse át. Az adózó csak a jogszabályok szerint ítélni meg az ellenőrzés megkezdésével kapcsolatos adóhatósági eljárási cselekményeket és ezek jogkövetkezményeit (pl.: az önellenőrzési tilalom beállítását, a vizsgálattal érintett adónemeket és időszakokat...stb.). Abban az esetben tehát, ha az adóhatóság nem az Art. előzőekben megjelölt szabályai szerint jár el, akkor megbízóleveléhez és ennek módosításaihoz sem fűződhet olyan joghatás, amely az adózó számára hátránnyal jár. Az adóhatóság ugyanis jogszerűen nemcsak az ellenőrzési határidő lejártá után, hanem az ellenőrzés, illetve az ellenőrzési határidő megindulása előtt sem végezhet ellenőrzési cselekményeket. A módosított megbízólevelet, az alperesi érveléssel ellentétben, az is jogszabálysértővé teszi, ha

ezekben az egyes adónemeket érintő bevallási időszakok tévesen, egymásnak ellentmondóan kerültek megjelölésre. Az Art. valóban nem tartalmaz olyan rendelkezést, mely szerint az ellenőrök aláírásának is szerepelni kell a megbízóleveleken, de az adóügyben eljáró ellenőröknek az adózó számára egyértelműen beazonosíthatóaknak kell lenniük, és ez jelen ügyben éppúgy nem valósult meg, mint a tételes iratátadás-átvétel. Ez utóbbi hiányában pedig nem áll rendelkezésre olyan adat, amely azt igazolhatná, hogy az adózó nem teljesítette az irat illetve adatszolgáltatási kötelezettségét. Figyelemmel az előzőekben részletezettekre és arra is, hogy az adóhatóság, általa sem vitatottan, az erre nyitva álló határidőn túl jogszerűtlenül tartotta magánál a felperes iratait, az első fokú bíróság tévesen járt el akkor, amikor nem állapította meg az adóhatóság terhére a felperes garanciális jogait alapvetően sértő, az ügy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges, az ellenőrzéssel kapcsolatos eljárási jogszabálysértéseket.

- [24] A Kúria az ítéletében kifejtett jogi álláspontja miatt - a polgári peres eljárásról szóló 1952.évi III. törvény (Pp.) 275.§ (4) bekezdése, 339.§ (1) bekezdése alapján eljárva - a jogerős ítéletet és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. A becslés jogalapját és módszerét, eredményét, és a szankciót vitató felperesi érvelés tekintetében azért mellőzte az érdemi állásfoglalást, mivel ezt oka fogyottá tette az, hogy az adóhatóság az ellenőrzést az erre vonatkozó garanciális szabályok megsértve indította meg és folytatta le, ami jelen ügyben kizárta azt is, hogy a Kúria ítéletében megállapított eljárási jogszabálysértések egy új eljárás keresetében orvosolhatóvá válhassanak.

A döntés elvi tartalma

- [25] Ha az adóhatóság nem az Art. 92.§ (3) bekezdése és a 93.§ (1) bekezdése szerint jár el, akkor megbízóleveléhez és ennek módosításaihoz sem fűződhet olyan joghatás, amely az adózó számára hátránnyal jár. Az adóhatóság ugyanis jogszerűen nemcsak az ellenőrzési határidő lejárta után, hanem az ellenőrzési határidő megindulása előtt sem végezhet ellenőrzési cselekményeket.

Záró rész

- [26] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.
[27] Az alperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése, illetve a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
[28] A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó

ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontján és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM. rendelet 14.§-ában foglaltakon alapulnak.

, 2016. június 9.

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