

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv. V. 35. 600/2014/6. szám

A Kúria a Simon Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Lassán Csaba ügyvéd) által képviselt felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 26. napján kelt I.K.27.035/2013/34. számú ítélete ellen a felperes által 37. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság I.K.27.035/2013/34. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 154.500 (azaz százötvennégyezeröttszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2009., 2010. években egyéni vállalkozóként magánnyomozás, tanácsadás, oktatás tevékenységeket végzett, a saját tulajdonú személygépkocsiját használta, útnyilvántartást vezetett.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2009., 2010. évekre személyi jövedelemadó (szja), egészségbiztosítási alapot megillető járulékok, nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékok, tételes egészségügyi hozzájárulás, vállalkozói járulék, egészségbiztosítási-munkaerő és piaci járulék adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2012. szeptember 13. napján kelt határozatával a felperest 1.545.326 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 1.158.994 Ft adóbírság és 314.124 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Az ellenőrzés folyamán, 2012. június 19-én felperes nyilatkozatáról a hatóság vizsgálatot lefolytató osztályának jogásza készítette a jegyzőkönyvet.

A fellebbezés folytán eljáró alperes - miután az ügyintézés határidejét 30 nappal meghosszabbította - a 2013. január 28. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot eltérő indokolással helybenhagyta. Döntését a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 11. számú mellékletének III. 6., 9., 11. pontjai, 5. számú mellékletének II.7. pontja, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 97.§ /4/ bekezdése alkalmazásával hozta meg.

Indokolása szerint az adózó (egyebek mellett) útnyilvántartás alapján bevallásában egyéb költségként 2009. évben 2.200.976 Ft, 2010. évben 3.125.383 Ft költséget számolt el. A felperes

által átadott útnyilvántartás nem tartalmazta az évi kezdő és záró kilométeróra állásokat. Az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás - az útnyilvántartás adatai, az útnyilvántartásban üzleti partnerként nyilvántartottaknak (polgármesteri hivatalok, rendőrkapitányságok, polgárőr egyesületek, egyetemek) - egy kivételével - a felperesi felkeresést, a szerződéses jogviszonyt tagadó nyilatkozataik, belföldi jogsegélykérés folytán a Megyei Kormányhivatal Közlekedési Felügyelősége Közúti Jármű Főosztályának a felperes gépkocsija (Skoda Fabia) műszaki vizsgáin rögzített kilométeróra állásokról adott válaszirata és fényképfelvételek, a K. S. Kft.-nél végzett kapcsolódó vizsgálat adatai és G. T. ügyvezető nyilatkozata - alapján helytállóan állapította meg, hogy az adózó által rendelkezésre bocsátott útnyilvántartás tartalmilag nem hiteles dokumentum, nem alkalmas a gépjármű-használat címén érvényesíthető költségelszámolásra. A revízió a vonatkozó jogi szabályozás szerint így helytállóan havi 500 km után számolt el üzemanyagköltséget. Adózó a 2011. október 19-én személyesen átvett, a bevallásai alapjául szolgáló iratainak az átadására vonatkozó felszólítás ismeretében a magánnyomozói tevékenysége miatt vezetett külön útnyilvántartásról nem adott számot, így az elsőfokú hatóság jogszerűen a rendelkezésére bocsátott útnyilvántartásra folytatott bizonyítást. A felperes szakmai igazgatókénti céges utazásait pedig egyéni vállalkozásában nem számolhatja el.

A felperes keresetében eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozással a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Sérelmezte - többek között -, hogy a vizsgálatban megbízólevél nélkül részt vett a hatóság jogásza, az alperes pedig ahelyett, hogy adathiány miatt az elsőfokú határozatot az Art. 138.§ /1/ bekezdése alkalmazásával hatályon kívül helyezte volna, az ügyintézési határidejét hosszabbította meg. Vitatta az útnyilvántartására vonatkozóan a tényállást tisztázottságát, a bizonyítékok értékelését, - és tekintettel magánnyomozói tevékenységére - a javára szolgáló tények feltárását és figyelembe vételét. A felperes a per során lezárt borítékban a közigazgatási eljárás során elő nem terjesztett, további okiratot - előadása szerint útnyilvántartást - nyújtott be, amelyet részére az elsőfokú bíróság a tárgyalás berekesztése előtt visszaadott.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság megalapozott és jogszerű döntést hozott, az útnyilvántartás körében megállapításai a közigazgatási eljárásban a felperes által csatolt útnyilvántartáson és a jogszabályi rendelkezéseken alapultak.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, a keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 97.§ /4/ bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§ /1/ bekezdését, az elsőfokú bíróság téves következtetésen és jogértelmezésen alapuló döntést hozott.

Tévesen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság jogszerűen hosszabbította meg az ügyintézési határidőt, mert az Art. 138. § /2/ bekezdése alkalmazásával az elsőfokú határozatot meg kellett volna semmisítenie, a jegyzőkönyvet felvett jogász pedig nem az ellenőrzést végző tisztségviselő. Téves azon megállapítása is, hogy az elsőfokú és másodfokú eljárásban a hatóság az Art. 97.§ /4/ bekezdése alapján tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette.

Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság az okirati bizonyítékként csatolt eredeti magánnyomozói útnyilvántartást a megtekintése nélkül adta vissza, annak értékelése esetén ugyanis számára kedvezőbb döntést hozott volna. A közigazgatási eljárásban is az adóhatóság mulasztása miatt nem került sor a magánnyomozói útnyilvántartásával összefüggő vizsgálat elvégzésére. Téves az elsőfokú bíróság azon álláspontja, hogy szakmai igazgatóként nem jogosult költségek elszámolására, mivel e megnevezés nem jelent munkaviszonyt.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Közigazgatási perben a bíróság a Pp. 324.§ /1/ bekezdése alapján eljárva a közigazgatási határozat jogszerűségéről dönt a Pp. 215.§-a szerint a kereseti kérelem keretei között. A rendkívüli jogorvoslati kérelem folytán eljáró Kúria pedig a meghozott ítélet jogszerűségét vizsgálja a Pp. 275.§ /2/ bekezdése értelmében a felülvizsgálati kérelem keretei között. A felülvizsgálati kérelmet benyújtó félnek a Pp. 272.§ /2/ bekezdésében foglaltak alkalmazásával elő kell adnia az álláspontja szerinti jogszabálysértést, és meg kell jelölnie azt a jogszabályhelyet, amelyet a felülvizsgálni kért határozat sért. E törvényhelyek szerint tehát a Kúria az elsőfokú ítélet felülvizsgálatát a felperes által hivatkozott körben és az általa megjelölt Art. 97.§ /4/-/6/ bekezdései, 138.§ /2/ bekezdése, a Pp. 206.§ /1/ bekezdése alapján végezhet el.

Az Art. 5/A.§ /1/ bekezdése szerint adóügyekben - ha e törvény eltérően nem rendelkezik - az ügyintézési határidő 30 nap, amely legfeljebb 30 nappal hosszabbítható meg. A másodfokú hatóság a 2012. december 20-án kelt végzésében e jogszabályhelyre alapítottan és azzal az indokolással hosszabbította meg az ügyintézési határidejét, hogy az „a megalapozott döntés meghozatalához és kiadásához szükséges”. Az alperes az ügyintézési határidő meghosszabbításának jogát jogszerűen gyakorolta, amely eljárási cselekménye nem sértette meg az Art. 138.§ /2/ bekezdésében foglalt azon - szintén alperesi jogosultságot tartalmazó - szabályozást, hogy a másodfokú hatóság döntése szerint maga is intézkedhet a tényállás kiegészítése iránt, vagy az elsőfokú határozat megsemmisítése mellett az ügyben első fokon eljáró közigazgatási szervet utasíthatja új eljárásra. Az Art. 138.§ /2/ bekezdése nem tartalmaz kogens előírást a másodfokú hatóság részére, döntése szerint (hat/het) járhat el, nem is kötelező alkalmaznia e jogszabályhelyet, így azt egy másik, az ügyintézési határidő meghosszabbítására vonatkozó törvényhely alkalmazása során meg sem sérthette.

A bírósági felülvizsgálathoz megkívánt feltételeket határozta meg a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK 31. számú állásfoglalása, amely további alkalmazását a 6/2010.(XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozat a Legfelsőbb Bíróság által hozott egyes jogegységi határozatokról és állásfoglalásokról címmel 2010. november 25-től megtiltotta. Ennek indokát a Közigazgatási Kollégium - egyebek mellett - abban jelölte meg, hogy e KK állásfoglalás a meghozatala óta bekövetkezett jogszabályváltozásokra figyelemmel meghaladottá vált. A KK 31. azt tartalmazta, hogy eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat. E tartalom a Pp. 339.§ /1/ bekezdésébe került 2012. február 1-től, és a módosítás szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi.

A felperes a Pp. 164.§ /1/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettsége ellenére a perben nem bizonyította, hogy a mikénti döntésre kihatott volna az ellenőrzésnek azon, a felek által azonosan előadott eleme, hogy a jegyzőkönyvet a hatóság jogásza készítette. Az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértés hiányában az elsőfokú bíróság a határozatok hatályon kívül helyezéséről a Pp. 339.§ /1/ bekezdése alapján helytállóan nem rendelkezett.

Az Szja tv. 10.§ /1/ bekezdése értelmében a magánszemély az 5. számú melléklet és a törvény előírásainak megfelelően alap- és kiegészítő nyilvántartásokban, időrendben, folyamatosan nyilvántart és rögzít minden olyan adatot, amely az adókötelezettség betartásához utólagosan is ellenőrizhető módon szükséges. Az Szja tv. 11. számú mellékletének III. fejezete szabályozza a

gépjárművekkel kapcsolatos költségelszámolást, előírva a 9. pontban, hogy a költségelszámolás bármelyik módjának alkalmazásánál szükséges járművenként - az 5. számú melléklet II. 7. pontjában meghatározott - külön útnyilvántartás vezetése, továbbá abban járművenként az üzemi célú futás kezdő és záró kilométeróra állásának a feljegyzése. Költség kizárólag az e pont szerint igazolt üzemi célú futásteljesítmény után számolható el. Az 5. számú melléklet 7. pontja alapján az útnyilvántartásban fel kell tüntetni a gépjármű típusát, forgalmi rendszámát, továbbá a fogyasztási normát, az év első és utolsó napján a kilométeróra állását, továbbá, ha a költségelszámoláshoz ez szükséges, akkor ezt az adatot havonta kell bejegyezni. Az útnyilvántartásnak tartalmaznia kell az utazás időpontját, az utazás célját (honnan-hova történt az utazás), a felkeresett üzleti partner(ek) megnevezését, a közforgalmú útvonalon megtett kilométerek számát.

A Legfelsőbb Bíróság/Kúria számos eseti döntésében kifejtette, hogy tartalmilag hiteltelen, jogsértő (év eleji és év végi kilométeróra állást nem tartalmazó) útnyilvántartásra nem lehet költségelszámolást alapítani (Kfv.I.35.179/2007/4., Kfv.I.35.257/2010/6., Kfv.V.35.406/2011/, Kfv.V.35.054/2012/11., Kfv.V.35.214/2012/3., Kfv.I.35.215/2012/6.). A BH2013. 360. és BH2013. 317. számon közzétett kúriai döntések is tartalmazzák, hogy nem felel meg az Szja tv. vonatkozó előírásainak (az időrendiségnek, a folyamatosságának) az olyan útnyilvántartás, amelyben a kilométeróra állás nem az év elején vagy a végén kerül rögzítésre.

Az elsőfokú bíróság a közigazgatási iratok és a perben lefolytatott bizonyítási eljárás alapján állapította meg, hogy felperesnek az év eleji és az év végi kilométeróra állás nélküli útnyilvántartása a törvényi előírásoknak nem felelt meg, figyelemmel annak - az adóhatóság részéről bizonyított, és a perben a felperes részéről meg nem cáfolt, az alperes határozatában iratszerűen megjelölt - további hiányosságaira, ellentmondásaira is.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ -ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás és a per teljes anyagát, a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a kereset e részében sem alapos.

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. Az elsőfokú bíróság a Pp. bizonyításra vonatkozó eljárási jogszabályait teljesítette, és ítéletében a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdésének megfelelően logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésére álló vonatkozó bizonyítékokat. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak a teljes körűen jogszerű ítéletrész alapján a bizonyítékok felülvéleményezését nem alapozták meg.

Hangsúlyozza a Kúria, hogy az önadózás rendszerében (Art. 26.§) kiemelt fontosságú, hogy 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 igénybevitelének megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen. A könyveket, nyilvántartásokat ezért úgy kell vezetni, hogy a bennük foglalt feljegyzések az Art., illetve a számvitel bizonylati rendjére vonatkozó és egyéb

jogszabályokban előírt bizonylatokon alapuljanak, folyamatosan, kihagyás nélkül tartalmazzák az adót, illetve költségvetési támogatást meghatározó adatokat és azok bizonylati hivatkozásait, azokból kitűnjék az adott időszakra vonatkozó bevallott adó, illetve támogatás alapja (Art. 44.§ /1/ bekezdés).

Törvényi előírás (Art. 99.§ /1/ bekezdése) továbbá, hogy a felperesnél alkalmazott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés (Art. 87.§ /1/ bekezdés a) pont) során is köteles az adózó együttműködni a hatósággal (Kfv.I.35.279/2008/6. számú kúriai döntés), illetve az Art. 95.§ /3/ bekezdésében foglalt kifejezett rendelkezés értelmében felperes köteles volt a vizsgálattal érintett időszak adózásával, a bevallásaival kapcsolatos iratait, adatait a revízió rendelkezésére bocsátani, mert köteles igazolni azt, hogy bevallásának adatai a valósággal egyezők. Az adózó azon magatartása tehát, hogy könyvelési dokumentumokat nem ad át a revízióknak, jogsértő mulasztás.

Az adóhatóság a bevallások alapjául szolgáló iratok benyújtására - amint azt az elsőfokú bíróság helyesen rögzítette - a közigazgatási iratok szerint bizonyítottan felhívta a felperest, aki az általa titkos iratnak nem minősített útnyilvántartását becsatolta. Az adóhatóság a rendelkezésére bocsátott, és a benne lévő adatok szerint a felperes költségelszámolása, bevallásai alapját képező útnyilvántartást vizsgálta meg, folytatott vonatkozásában jogszerűen az Art. 97.§ /4/ bekezdése alapján bizonyítást, és eredményeként a jogkövetkezményeket levonta (Art. 128.§ /1/ bekezdés).

A Pp. 339/A.§-a előírja, hogy a bíróság a közigazgatási határozatot - jogszabály eltérő rendelkezése hiányában - a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül. E jogszabályhely helyes alkalmazásával járt el az elsőfokú bíróság akkor, amikor felperes részéről titkosnak, és tartalmában útnyilvántartásnak nevezett, a perben csatolt zárt borítékot kinyitása nélkül a bizonyítékok közül mellőzte, ugyanis az (mivel felperes nem nyújtotta be) nem volt a közigazgatási eljárás része, így fennálló tényként a hatóság nem értékelhette, ugyanakkor a felperes részéről nem titkosként átadott útnyilvántartás képezte (általa sem cáfoltan) a költségelszámolása, bevallásai alapját.

A perben a felperes keresete bizonyítására köteles (Pp. 164.§ /1/ bekezdés), akkor azonban, amikor a hatóság és a bíróság részéről még nem ismert új bizonyítékot: további útnyilvántartást kíván bevonní a bizonyítási eljárásba, igazolnia kell, hogy azt addig miért nem tette meg, illetve, hogy az oksági kapcsolatban áll a már értékelt tényekkel, bizonyítékokkal. A felperes azonban ezeket nem igazolta, bevallásának és költségelszámolásának alapjául - a benne lévő adatok szerint - az adóhatóság rendelkezésére bocsátott útnyilvántartása szolgált, amelynek kellett volna megfelelnie a törvényi követelményeknek minden további más (titkosnak nevezett) útnyilvántartás nélkül is. A felperesnek ismernie kell, hogy magánnyomozói tevékenységével kapcsolatosan miként szolgáltatathat adatokat. Az adatbegyűjtés során az adóhatóság - a közigazgatási iratok szerint bizonyítottan - jogszabályt nem sértett, a felperes pedig az adatszolgáltatás során megvalósított mulasztásának jogkövetkezményeit viselni köteles.

Az elsőfokú bíróság „amennyiben a felperes szakmai igazgatóként utazott” feltételrendszerben is vizsgálta a költségelszámolást, amely - a feltételek miatt - az érdemi döntést nem befolyásolta.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az alperes a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő, a

felülvizsgálati eljárás befejeződéséig költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának rendelkeznie nem kellett.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték 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, 2015. szeptember 10.

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