

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.036/2019/9.

A tanács tagjai: . Darák Péter a tanács elnöke, dr. Sisák Péter előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Kecskeméti, Garamvölgyi, Bereczky Ügyvédi Iroda - ügyintéző: dr. Bereczky Dániel ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe)

Az alperes képviselője: dr. Hadra Laura Katalin kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes (24. sorszám alatt)

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 20.K.33.034/2017/22. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 20.K.33.034/2017/22. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 666.500 (hatszázhatvanhatezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2011-2014. évekre vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett a felperesnél. Az ellenőrzés megállapítása szerint a Taxi

engedéllyel rendelkező felperes a vizsgált időszakban ténylegesen nem az általa megjelölt T. Kft., illetve az M. Kft. munkavállalójaként dolgozott, hanem saját nevében folytatta a személyszállító tevékenységet. Felperes az eljárás során nem csatolt az adófizetési kötelezettségével kapcsolatos iratokat, ezért a bevételét az adóhatóság az általa használt gépjárművek kilométeróra állása alapján becsléssel állapította meg. Az érintett gépjárművek által megtett km-eket alapul véve az átlagos kihasználtsági %-ot 35 %-ban határozta meg, figyelembe vette az esetlegesen felmerülő költségeket és így határozta meg a felperes személyszállításból szerzett jövedelmét.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság 2102481339 számú határozatával a felperes terhére áfa adónemben 5.305.000,- Ft, személyi jövedelemadó adónemben 531.657,- Ft, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben 828.777,- Ft adókülönbözetet állapított meg, melyet teljes egészében adóhiánynak minősített. Az adóhiány után 4.904.520,- Ft összegű adóbírságot állapított meg (melynek mértékét a személyi jövedelemadó adónemben keletkezett hiány 75%-a, az áfa adónemben feltárt adóhiány 50 %-ában határozta meg).
- [3] Határozatának indokolásában hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 108. § (1) (2) bekezdés (3) bekezdés c) pontjára, a 128. § (1) bekezdés, 129. § (1) bekezdéseire, a 170. § (1) és (2) bekezdéseire, 178. § (1) és (2) bekezdéseire, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2. § a) pont, 56. §, 65. §, 82. § (1) bekezdés, 83. § a) pontjára, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 16. § (1) (3), 17. § (3) bekezdés, 29-31. §-aira, valamint az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho tv.) 2. § és 3. § a) pontjára.
- [4] A határozat ellen a felperes terjesztett elő fellebbezést. Az alperes a 2017. július 9. napján kelt 2233853209 számú határozatával az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta, az adóbírság összegét 12.265.520,- Ft-ban állapította meg, egyebekben az elsőfokú határozat rendelkezéseit helybenhagyta. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a megbízólevél kézbesítése kapcsán szabálytalanságot nem követett el, a revízió a felperest két alkalommal is felhívta az adózással kapcsolatos dokumentumok csatolására, amelyek nem történtek meg. Az elsőfokú adóhatóság a tényállást a döntéshez szükséges mértékig feltárta, az abban lefolytatott bizonyítás nem igazolta a vizsgált időszakban a felperes munkaviszonyának fennállását. Az adóbírság kapcsán rögzítette, hogy az áfa adónemben is indokolt az emelt összegű bírság mérték alkalmazása, azt a jogszabályváltozásokat is követve 75, illetve 200 %-ban állapította meg.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [5] A felperes a határozat ellen a törvényes határidőben keresetet terjesztett elő. Ebben elsődlegesen alperes határozatának megváltoztatását, a megállapítások és a joghátrányok törlését, másodlagos kereseti kérelmében alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Keresetlevelében eljárási és anyagi szabálysértésekre is hivatkozott. Változatlanul vitatta a megbízólevél kézbesítésének szabályszerű voltát. Állította, hogy az alperes az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésébe ütköző módon nem tárta fel a szükséges mértékben a tényállást, a felperes által felajánlott tanúbizonyítást és iratok beszerzését indokolatlanul mellőzte. Az eljárás során beszerzett bizonyítékokat nem megfelelően értékelte, ezért döntése nem a valóságnak megfelelő tényálláson alapul.
- [6] Keresetkiegészítésében a felperes az ellenőrzési határidő túllépését is állította, hivatkozott a Kúria eseti döntésére az így jogellenesnek minősített bírság kapcsán. Vitatta a becslés alkalmazása jogalapjának fennállását hivatkozva arra, hogy annak törvényi feltételeit az alperes nem bizonyította

és vitatta a becslés módszerét is, a gépjárművek kapcsán állította, hogy havi 4.200 km magánhasználatra került sor, erre tanúbizonyítást indítványozott. Az adóbírság kapcsán az emelt mértékű bírság kiszabásának jogalapját is vitatta.

- [7] Alperes érdemi nyilatkozatában a határozatában foglalt indokolás fenntartásával kérte a kereset elutasítását. Az eljárási szabálysértések megtörténtét vitatta, a tényállást teljes körűen tisztázottnak minősítette. Felperes bizonyítási indítványával kapcsolatban leszögezte, hogy azok beszerzése a közigazgatási eljárásban megtörtént, így bírósági eljárásban ezektől más eredmény nem várható.

Az elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította. A felperes keresetét és keresetkiterjesztését vizsgálva megállapította, hogy a felperes a keresetindítási határidőn túl a per első tárgyalásán a keresetlevél pontosítását meghaladó módon hivatkozott eljárási szabálytalanságokra: az ellenőrzési határidő túllépésére, az adóbírság körében az emelt mértékű bírság jogalapjára, ezért rögzítette, hogy a tiltott keresetváltoztatásra tekintettel a felperes keresetének ezen része kapcsán mellőzte az alperes határozatának felülvizsgálatát. Határidőben előterjesztettnek tekintette ugyanakkor az alperes határozatának érdemi vitatását, illetőleg a becslés jogalapjának és módszerének vitatását is.
- [9] Ezt követően az elsőfokú bíróság azt vizsgálta, hogy a közigazgatási szervek az eljárás során az eljárási szabályokat betartották-e. A megbízólevél kézbesítése kapcsán rögzítette, hogy annak kézbesítése az Art. 93. § (1) bekezdése alapján szabályszerű volt, az Art. 124. § (5) bekezdésében foglalt kézbesítési vélelem pedig nem került a felperes részéről megdöntésre.
- [10] A határozatot érdemben felülvizsgálva kimondta, hogy az Art. 97. § (4) és (6) bekezdés alapján az adóhatóság megfelelő módon kellő alapossággal tárta fel a tényállást. A Kft.-k ügyvezetőinek nyilatkozatán túl sem a felperes, sem az érintett Kft. iratanyaga nem igazolta, hogy a felperes rendszeres jövedelemben részesült volna a társaságok részére folytatott munkavégzés eredményeként, ezért az adóhatóság megalapozottan rögzítette, hogy a felperes valójában nem munkavállalóként, hanem önálló vállalkozóként végzett taxi szolgáltatást.
- [11] Jogszabályok idézése mellett kiemelte, hogy az alperes bizonyítási kötelezettsége csak a becslés útján megállapított jövedelemnek a becslés törvényi feltételei meglétére és a becslési módszer alkalmazására terjed ki. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózónak lett volna lehetősége hitelt érdemlő adatokkal igazolni. Rögzítette, hogy hitelt érdemlő bizonyítékkal a felperes e bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. Megvizsgálta azon bizonyítékokat, amelyeket a felperes a munkaviszonyban végzett tevékenység alátámasztására felhozott, ezeket nem tartotta alkalmasnak az adóigazgatási eljárásban megállapított tényállás megdöntésére. Kiemelte, hogy a Kúria Kfv.VI.35.675/2017/4. számú ítélete lényegében hasonló tényállás mellett született, az abban foglalt jogértelmezés a jelen jogviszonyra is irányadó.
- [12] A bíróság az adóhatóság által feltárt tények alapján megállapította, hogy a becslés törvényi jogalapja fennáll, és az adóhatóság által alkalmazott módszert is alkalmasnak tartotta az adó alapjának meghatározására. Részletesen elemezte a felperes által e körben benyújtott bizonyítékok alkalmatlanságát.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] Az ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, abban elsődlegesen kérte az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése mellett az alperes határozatának - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - megváltoztatását oly módon, hogy a megállapított joghátrányok törlésre kerüljenek, másodlagosan pedig kérte az alperes határozatának hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására utasítását. Hivatkozása szerint a bíróság ítélete megsértette a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 213. és 215. §-ában, 164. és 336/A. §-ában, 339. § (1) és (3) bekezdésében foglaltakat. A bíróság alperes határozatának felülvizsgálatát nem a keresetben megjelölt jogszabálysértés tekintetében végezte el, a tényállás tisztázatlanságát a felperes terhére értékelte, a felperest a bizonyítandó tényekről és a bizonyítás sikertelenségének következményéről előzetesen nem tájékoztatta. Érdemi döntését olyan adatokra, tényekre és körülményekre alapozta, amelyek az alperes határozatában nem szerepelnek.
- [14] Állítása szerint az adóhatóságok megsértették az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésében foglaltakat, ennek kapcsán a bizonyítékokat nem megfelelően értékelték, a felperes javára szóló körülmények ellenére nem állapították meg a megjelölt társaságok és a felperes között fennállott munkaviszony megvalósulását. Az ezzel szemben felhasznált bizonyítékok feltételezésen alapulnak, irattellenes megállapítások és okszerűen nem vonható le belőlük az adóhatóság által levont következtetés. Ismét kiemelte, hogy az alperes a becslési eljárás jogalapját nem bizonyította, indokolatlanul állapította meg, hogy a rendelkezésre álló taxaméterből származó adatok nem alkalmasak a ténylegesen realizált bevétel alátámasztására. Mivel nem nyert bizonyítást, hogy a taxaméter adatai ne lennének alkalmasak a bevétel igazolására, így a becslési eljárás alapja sem igazolódott. A bíróság ítéletében nem vizsgálta meg, hogy az alperes határozatában levezetett számítás helyes-e, ezáltal alperes eleget tett-e a becslési eljárás fennállásával kapcsolatos bizonyítási kötelezettségének.
- [15] Hivatkozott arra, hogy az Art. 108. § (9) bekezdése szerint kapcsolódó vizsgálat haladéktalan elrendelése lett volna indokolt a T. Kft.-nél és az M. Kft. társaságoknál. Részletezte, hogy a bíróság által is hivatkozott Kfv.VI.35.675/2017/4. számú ítélet alapjául szolgáló tényállás teljesen eltérő és e döntésben foglalt értelmezés az esetben sem lehetne irányadó, ha a két ügy tényállása teljesen azonos lenne, mert a perbeli jogviszonyt az adott ügy releváns körülményei alapján kell minősíteni.
- [16] Alperes ellenkérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályban történő fenntartását indítványozta. Arra hivatkozott, hogy a felülvizsgálati kérelem alapvetően a bizonyítékok újbóli értékelésére, a bírósági ítéletben foglaltak felülmérlegelésére irányul, amelyre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. Kiemelte, hogy a közigazgatási perben a Pp. 164. § (1) bekezdése szerint a per eldöntéséhez szükséges tényeket annak kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy a bíróság azokat valónak fogadja el. Az ügy érdemét illetően kiemelte, hogy a felperesnek a T. Kft.-vel fennálló jogviszonyáról az ellenőrzés semmilyen iratot nem tárt fel, sem a felperes, sem a társaság munkaszerződést nem nyújtott be, a felperes jövedelemigazolással nem rendelkezett. Hasonlóan hiányoznak a munkaviszonyt alátámasztó iratok a T. Kft. társaság esetében. A társaságok, valamint a F. Zrt. vezérigazgatójának nyilatkozatai sem önmagukban, sem egymással összevetve nem voltak alkalmasak annak alátámasztására, hogy a felperes munkaviszony keretében végezte volna tevékenységét. Kiemelte azt is, hogy az ellenőrzés adataiból megállapíthatóan az ún. POS terminálos fizetésekkel kapcsolatos elszámolásoknál a készpénz kifizetések minden esetben a felperes részére kerültek teljesítésre. A társaságok iratai cáfolják, hogy a felperes a tevékenységre tekintettel egyetlen esetben is fizetett volna készpénzt a társaság pénztárába, ezt a cégek nyilvántartásai sem igazolják. Vitatta, hogy a bíróság a Pp. 3. és 164. §-ába, illetve 336/A. § (2) bekezdésében foglalt bizonyítási teherre vonatkozó szabályokat nem teljesítette, a közigazgatási perben a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a becslés jogalapja nem áll fenn, illetőleg, hogy a becslés módszere nem alkalmas az adó alapjának meghatározására. Vitatta azt is, hogy az elsőfokú

bíróság az adóhatóság megállapításait eltérő jogalapra helyezte volna, és érdemi döntését olyan adatokra alapította volna, amelyek az alperesi határozatban nem szerepelnek.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [18] A Kúria A felülvizsgálati eljárásban a Pp. 270. § (2) bekezdés és 272. § (2) bekezdés értelmében kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható felül a megjelölt jogszabályok alapján (KGD 2002.262.), a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria kérelme elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem kereseti között vizsgálhatja felül.
- [19] A felülvizsgálati eljárásban a Kúriának abban kellett döntenie, hogy a felperes a keresettel érintett vizsgált időszakban alanya volt-e az áfának, vagyis saját neve alatt folytatott-e gazdasági tevékenységet - ahogyan ezt az alperes állítja -, vagy a társaságoknál munkaviszonyban állt és ezért nem alanya az áfának. A felperes keresetlevelében és az első tárgyaláson tett nyilatkozatában a személyi nyilatkozatában a terhére megállapított adókülönbözések és azokhoz kapcsolódó jogkövetkezmények törlését kérte, a személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekben tett alperesi megállapításokat közvetlenül nem vitatta, bizonyítást az áfa alanyiság körében tett megállapításokhoz indítványozott. Ezért az elsőfokú bíróság helyesen vizsgálta az alperesi határozat törvényességét abból a szempontból, hogy a felperes a vizsgált időszakban áfa alanyának minősül-e.
- [20] Az Áfa tv. 2. § a.) pontja alapján általános forgalmi adót kell fizetni az adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében végzett termékértékesítés és szolgáltatás nyújtás esetén A tv. 5. § (1) bekezdése értelmében adóalany: az a jogképes személy, vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére. A 6. § (1) bekezdés szerint gazdasági tevékenység valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós, vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi és annak végzése független formában történik.
- [21] A felperes az ellenőrzési eljárás alatt és a közigazgatási perben is végig arra hivatkozott, hogy személyszállító tevékenységét munkaviszony keretében végezte. A vizsgálat 2011-2014. adóévek közötti időszakra folyt, az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a 2011. I-III. negyedévi időszak adójogi következményei elévültek, így erre az időszakra megállapítást nem tett. Ebből következően a 2011. október 1-től 2014. december 31. napjáig terjedő időszakot kellett vizsgálni.
- [22] Az önálló tevékenység folytatásának körében az időszak alatt a felperes a T. Kft. és a M. Kft. kapcsán hivatkozott a munkaviszonya fennállására. Nyilatkozata szerint 2011. szeptembertől 2013. novemberig állt a T. Kft. alkalmazásában. A taxi engedély a nevére szólt, a gépjármű a tulajdonát képezte, de üzemeltetője a társaság volt. Tevékenységét a ... frsz.-ú Peugeot 607 típusú gépjárművel végezte, ezt 2013. október 13-ig használta, ekkor a gépjárművet kivonták a forgalomból. A felperes az állított munkaviszonya igazolására munkaszerződést, vagy jövedelemigazolást nem mutatott be, de tevékenységével, adófizetésével kapcsolatos egyéb iratokat sem csatolt erre az időszakra. A társaságnál 14/41/380012/1781 számú megbízólevéllel egyes adókötelezettségek teljesítésére lefolytatott ellenőrzés során a társaság ügyvezetője előadta, hogy a

társaság fuvarokat nem szervezett a taxisoknak, a taxisok fuvarjaikkal a társaság felé nem számoltak el. A társaság irat anyagában az ellenőrzés nem talált olyan iratot, amelyek a felperes részéről a céggel szemben történő elszámolás megtörténtét alátámasztaná. A társaság bevallásai nem tartalmaznak adatot alkalmazott foglalkoztatására.

- [23] A 2013. novembertől 2014. december 31-ig terjedő időszakra a revízió iratai között fellelhető a felperes és az M. Kft. között a 2013. november 21. napján kelt munkaszerződés. A felperes 2013. november 6-tól tulajdonosa volt a ... frsz-ú Skoda Rapid típusú személygépkocsinak, amellyel a tevékenységét végezte, e gépjármű üzembentartója a társaság volt. A társaságnál 1664964971 számon lefolytatott ellenőrzés megállapította, hogy a társaság a felperesre tekintettel eleget tett járulékfizetési kötelezettségének, a társaság könyvelési iratanyagából megállapítható volt az is, hogy a felperes részére a munkaviszonyból származó jövedelemként feltüntetett nettó összegek kifizetésre kerültek. A társaság irataiból azt is megállapította a revízió, hogy a felperes tevékenységével kapcsolatban egyetlen esetben sem teljesített készpénzbefizetést a társaság pénztárába.
- [24] Az adóhatóságnak ezért a feltárt tényállás alapján azt kellett eldönteni, hogy a felperes tevékenységét munkaviszony keretében, alkalmazottként, vagy önálló gazdasági tevékenységként áfa alanyként folytatta. Az elsőfokú bíróságnak pedig azt kellett eldöntenie, hogy az adóhatóság az eljárási szabályok megtartásával folytatta-e le az eljárást, azok betartásával hozta-e meg határozatát, teljes körűen állapította-e meg a tényállást és abból helyes jogkövetkeztetést vont-e le.
- [25] A Kúria már több ítéletében foglalkozott a munkaviszony és egyéb polgári jogviszonyok (megbízás, vállalkozás stb.) elhatárolásának kérdésével (pl. Kfv.VI.35.625/2016/7., Kfv.I.35.572/2017/4., Kfv.I.35.364/2009/6. számú ítéleteiben). Rögzítette, hogy a munkavégzésre irányuló polgári jogi jogviszonyok és a munkaviszony elhatárolása a jogviszony tényleges tartalmi elemeinek vizsgálatával lehetséges. Vizsgálni kell a tevékenység jellegét, a személyes munkavégzési kötelezettség meglétét, az alá-fölé rendeltségi viszonyokat, az irányítási és ellenőrzési jogosultságot, a munkaidő- beosztást, a munka díjazását, a dolgozó rendelkezésre állási kötelezettségét, a biztonságos munkavégzés feltételeinek megteremtésének kötelezettségét, a munkaeszközök biztosításának körülményeit.
- [26] A felperes határozatában megállapította, hogy a vizsgált időszak egy részére vonatkozó becsatolt munkaszerződés ellenére a fennálló jogviszony nem minősíthető munkaviszonynak, tekintettel arra, hogy a munkaviszony tipikus jellemzői nem valósultak meg. E körben a Kúria korábbi ítéleteiben kifejtett jogértelmezésével (Kfv.I.35.572/2017/4.) összhangban hivatkozik arra, hogy a munkaviszony egyes jegyeinek hiánya, nevezetesen az alá-fölé rendeltségi viszony, az elszámolás hiánya, az utasítási jog gyakorlásának hiánya, a kötetlen munkaidő, a saját gépjármű, a fegyelmi jogkör hiánya azt támasztják alá, hogy az írásbeli munka szerződés ellenére a jogviszony nem minősült munkaviszonynak. Helyesen mérlegelte az e körben irányadó szempontokat az elsőfokú bíróság, amikor a határozat ezen része értékelésekor rögzítette a munkaviszony tipikus jellemzői nem valósultak meg. Az írásba foglalt munkaszerződés ellenére nem jött létre a munkaviszony a társaság és a felperes között, azzal a felperes az önálló tevékenység keretében végzett szolgáltatásból eredő jövedelmét kívánta az adófizetés alól kivonni. Az során vizsgált bizonyítékok értékelése körében a bírói mérlegelés nem volt okszerűtlen, nem volt iratellenes, nem volt hiányos, ezért annak megállapításait a Kúria is osztotta.
- [27] Helyesen foglalt álláspontot az elsőfokú bíróság a becslés jogalapjának fennállása tekintetében is. Az adóhatóság feltárta, hogy a ... frsz-ú gépkocsi taxaméteréből 2013. november 18. és 2014. november 1. napja közötti időszakra 2.186.330,- Ft bevétel került rögzítésre. Ennek az összegnek a

befizetését az M. Kft.-hez semmilyen adat nem igazolja. A gépjármű kilométeróra állása alapján az adóhatóság rögzítette, hogy annak futásteljesítménye az időszakban 65.926 km volt, így a felperesnek az időszakban kimutatott legkisebb mértékű üzemanyagdíjjal 417,- Ft-tal számolva a Skoda Rapid gépjármű fogyasztási adatait beszorozva 1.841.907,- Ft üzemanyagköltség keletkezett. Megállapította az adóhatóság, hogy emellett a felperesnek olyan költségei is felmerültek (franchise díj, fuvarszervezési díj, POS terminál díja, számlatömbök ára, stb.) amelyek összesen 1.875.711,- Ft-ot tettek ki. A taxaméterből kinyert jövedelem nagysága és a gépjármű működési költségeinek összevetése alapján, valamint abból a tényből, hogy sem az elszámolásra, sem az adófizetésre vonatkozóan a felperes semmilyen iratot nem mutatott be, az adóhatóság okszerűen foglalt állást abban a tekintetben, hogy a becslési eljárásnak az Art. 108. §-ában foglalt feltételei fennállanak. Az Art. 108. § (3) bekezdés c.) pontja értelmében ugyanis becslés alkalmazható, ha az adóhatóság rendelkezésre álló azok száma, vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó-, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására. A fenti körülményeket helyesen értékelte az elsőfokú bíróság akként, hogy azok alapján az adóhatóság jogszerűen alkalmazott az adó alapjának megállapításához becslést.

- [28] A becslés módszere alkalmasságát illetően sem jogszabálysértő az adóhatósági álláspont és az azt megalapozottnak minősítő bírósági ítéleti döntés. A becslés módszereként alkalmazott számításnál az adóhatóság a Nemzeti Közlekedési Hatóság adatai alapján megállapította a felperes által az időszakban használt gépjárművek kilométerben rögzített futásteljesítményét, a Budapesti Kereskedelmi és Iparkamara kalkulációja elfogadásával meghatározta az átlagos kihasználtság százalékos mértékét, figyelembe vette a személyszállító vállalkozások körében 2013. szeptember 31. előtt és azt követően alkalmazott tarifákat, így határozta meg az elért bevétel nagyságát.
- [29] Az Art. 97. §-ában foglalt rendelkezések az adóhatóság tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségére nézve általános szabályozást rögzítenek. A becslési eljárásra azonban ezeket az Art. 108-109. §-ai szerinti speciális szabályozás figyelembevételével kell alkalmazni. A becslési eljárás során az adóhatóságnak kell feltárnia a tényállást, az adóhatóságnak kell bizonyítani a becslés jogalapjának fennállását, azt, hogy a becslés a valós adóalap valószínűsítésére alkalmas. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal.
- [30] Az elsőfokú bíróság ítéletében részletesen indokolta, hogy a felperes által felajánlott bizonyítás miért nem alkalmas a becslés módszerének vitatására. E körben tett mérlegelésével és annak indokolásával a Kúria egyetért.
- [31] Kiemeli a Kúria, hogy amíg a közigazgatási eljárásban a tényállást az Art. 97. § (4) bekezdése alapján az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, addig a közigazgatási eljárást követő közigazgatási perben, amelynek tárgya a hatóság által meghozott határozat felülvizsgálata keresetét a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján a felperes köteles bizonyítani. A jogi képviselővel eljáró felperes által előterjesztett keresetlevél tartalmából az állapítható meg, hogy a felperes bizonyítandó tényekkel, a bizonyítási teherrel és a bizonyítás eszközeivel tisztában volt, ebből és a tájékoztatást tartalmazó elsőfokú 7. számú jegyzőkönyv egybevetéséből a Kúria azt látta megállapíthatónak az elsőfokú bíróság tájékoztatási kötelezettségének a szükséges mértékben eleget tett.
- [32] Az adóhatóság mind a T. Kft., mind az M. Kft.-nél ellenőrzéseket folytatott le a felperesnél folytatott ellenőrzés kapcsán, az ottani megállapításokat a vizsgálati jegyzőkönyvben ismertette, azokat mellékletként csatolta, így az Art. 108. §-ának rendelkezéseit nem sértette meg.

- [33] Az ítélet felülvizsgálat körében a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdésben és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ítéletében megállapította a történeti tényállást, ismertette az alperes tényállást megállapító és a bizonyítékok értékelését tartalmazó tevékenységét, maga is értékelte egyenként és összességükben a bizonyítékokat és indokolása tartalmazza a bizonyítékok mérlegelését is. Okszerű magyarázatát adta a bíróság a felperesi bizonyítási indítványok mellőzésének és annak, hogy a felperes által felhozott adatok és körülmények miért nem alkalmasak a becslés útján megállapított adóalaptól való eltérés megállapítására. A mérlegelés nem iratellenes, nem okszerűtlen, ezért annak felülmérlegelésére a felülvizsgálat mint rendkívüli jogorvoslati eljárás során nem volt lehetőség.
- [34] Mindezekre tekintettel az ítélet a jogszabályi követelményeknek megfelel, a keresetlevélben megjelölt jogszabályokat nem sértette, ezért a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [35] *Az önálló áfa alanyiság vizsgálata során a munkaviszony és a munkavégzésre is irányuló más polgári jogi jogviszony elhatárolása során a jogviszonyok tartalmi jellemzőit kell értékelni.*
- [36] *A jogszerűen lefolytatott becslési eljárás során megállapított adóalaptól való eltérést az adózó csak hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja.*

Záró rész

- [37] A Kúria a Pp. 270. § szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [38] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében, a 62. § (1) bekezdése h.) pontjában írtakra figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM sz. rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest az illeték megfizetésére.
- [39] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.
- [40] A Kúria az ítéletet a felperes indítványára a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2020. február 13.

dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, dr. Sisák Péter sk. előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró