

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Marján István ügyvéd által képviselt dr. felperes neve (felperes címe) felperesnek a Katonné dr. Szabó Annamária jogtanácsos által képviselt APEH Központi Hivatal jogutódja a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Baranya Megyei Bíróságon 7.K.20.494/2010. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. június 9-én kelt 7.K.20.494/2010/3. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 5. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem és a felperes részéről Kfv.3. sorszám alatt benyújtott csatlakozó felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.494/2010/3. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét teljes egészében elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint első fokú és 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 24.900 (huszonnégyezer-kilencszáz) forint kereseti-, 14.600 (tizennégyezer-hatszáz) forint felülvizsgálati- és 7.000 (hétezer) forint csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2007 évre személyi jövedelemadó adónemben bevallás ellenőrzését végezte, melynek eredményeként határozatával a felperes terhére 415.383 Ft adóhiányt állapított meg, amely után 207.691 Ft adóbírságot és 31.689 Ft késedelmi pótlékot szabott ki.

A felperes gépjárműjének költségelszámolásával kapcsolatban hivatkozott a közúti gépjárművek, az egyes mezőgazdasági, erdészeti és halászati erőgépek üzemanyag-és kenőanyag fogyasztásának igazolás nélküli elszámolható mértékéről szóló 60/1992. (IV. 1.)

Kormányrendelet (továbbiakban Korm.r.) 2. § (1) bekezdésére és 4. §-ára azzal, hogy a felperes az alapnorma-átalány szerinti elszámolást választotta, de helytelenül határozta meg az üzemanyag fajtáját és tévesen vont le a fenntartási költségeket. Másrészt nem tartotta elszámolhatónak a felperes reprezentációs költségei között a mohácsi csárda által kiállított 3 számlát, összesen 172.493 Ft-os összeget, mert nem tudta igazolni, hogy a kiadások a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében merültek fel.

Az alperes 2239811756/2010. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta azzal, hogy a gépjármű költségelszámolásánál a felperes választását nem korrigálta, csak az üzemanyag típusát. A reprezentációs költségekkel kapcsolatban hivatkozott a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 69. § (7) és (10) bekezdés d) pontjában foglaltakra.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy nem választotta az alapnorma-átalány szerinti számítási módot, így tévedett az alperes, amikor a Korm.r. 2. § (1) bekezdése és 1. számú mellékletében meghatározott alapnorma elszámolást nem alkalmazta. Másrészt arra hivatkozott, hogy a reprezentáció tényét okirati bizonyítékokkal igazolta.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát a reprezentációs költségekkel kapcsolatos adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék vonatkozásában hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte, míg ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. A gépjármű elszámolásával kapcsolatban kifejtette, hogy a felperes semmilyen választás lehetőségével nem élt, útnyilvántartást nem vezetett, kiküldetési rendelvénnyben a gépjármű hengerűrtartalmát helytelenül tüntette fel és annak üzemi minősége is rosszul került megjelölésre. A felperes a Korm.r. 2. § (1) bekezdés a) pontjában meghatározott alapnorma alapján kívánta elszámolni üzemanyagköltségét, de a jogszabály szövege alapján ennek alkalmazása esetén a felperest alapnorma képzési módszer kidolgozása terhelte, amelyre azonban a felperes nem hivatkozott. A számítási mód kidolgozásának hiánya esetén kizárólag az alapnorma-átalány elszámolásával élhetett, így az első fokú bíróság érdemben osztotta az alperes álláspontját, és e körben a felperes keresetét elutasította.

Az első fokú bíróság alaposnak ítélte azonban a felperes keresetét a reprezentációs költséggel kapcsolatban kifejtve, hogy az elszámolás alapját ételszolgáltatásról kiállított számlák képezték. Az SZJA tv. nem sorol fel további feltételeket, hogy a felperesnek rögzítenie kellene, kiket, milyen okból vendégel meg, csupán a számlát, a bizonylatot, mely hitelesen tanúsítja a szolgáltatás

igénybevételét. Nem várható el a felperestől, hogy két év távlatából visszaemlékezzen üzleti partnerei nevére, és ilyen nyilvántartás vezetésére sem volt köteles. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4) bekezdésére figyelemmel az alperes terhelte a tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettség, így annak bizonyítása is, hogy az igénybevett szolgáltatás nem a felperes vállalkozása érdekében merült fel.

A jogerős ítélet ellen az alperes felülvizsgálati kérelmet, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését a felperes keresetének teljes körű elutasítását kérte, mivel az megsértette az SZJA tv. 1. § (4) bekezdését, 69. § (7) bekezdését és 10. § d) pontját. A felperes nem tudta bizonyítani, hogy kiket vendégelt meg, és a költség vállalkozása érdekében merült fel. Nem az adóhatóság, hanem az adózó kötelezettsége a bizonyítás.

A felperes a gépjármű üzemanyag költségének elszámolásával kapcsolatban nyújtott be csatlakozó felülvizsgálati kérelmet azzal, hogy jogszabály nem írja elő, hogy a választásnak milyen módon és meddig kell megtörténnie. A Korm.r. 2. § (1) bekezdése diszpozitív, az adózó választhat, a felperes pedig az a) pont szerinti alapnormát választotta. Így lehetőséget kellett volna adni arra, hogy ennek megfelelően kidolgozza az alkalmazandó elszámolási módszert is.

Az alperes a csatlakozó felülvizsgálati kérelemre benyújtott ellenkérelmében a jogerős ítélet indokolásának megváltoztatását kérte azzal, hogy a felperes az alapnorma-átalányt választotta, az adóhatóság az üzemanyag típusát korrigálta.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme, és az alperes ellenkérelme alaptalan.

Az SZJA tv. 69. § (10) bekezdés d) pontja határozza meg a reprezentáció fogalmát: a juttató tevékenységével összefüggő üzleti, hivatali, szakmai, diplomáciai vagy hitéleti rendezvény, esemény keretében, továbbá az állami, egyházi ünnepek alkalmával nyújtott vendéglátás (étel, ital) és az ahhoz kapcsolódó szolgáltatás (utazás, szállás, szabadidőprogram stb.). A reprezentáció természetbeni juttatás. Az SZJA tv. 69. § (7) bekezdés aa) pontja értelmében a kifizető nem köteles megállapítani, bevallani és megfizetni a reprezentáció alapján meghatározott bevétel után a (4) bekezdés szerinti mértékkel számított adóból azon összeget, amely nem több, mint az adóévre

elszámolt éves bevétele 1 százalékanak, de legfeljebb 25 millió forintnak az 54 százaléka.

A felperes a ... csárda által 2007 évben kiállított 3 számla után összesen 172.493 Ft-ot kívánt reprezentációs költségként elfogadtatni. Felhívásra nem tudta megjelölni, hogy konkrétan kik vettek ezen részt, arra hivatkozott, hogy gyógyszerész kollégáit látta vendégül a gyógyszerértári törvénykezéssel kapcsolatos megbeszélés céljából. Az első fokú bíróság által kifejtettekkel ellentétben a Legfelsőbb Bíróság véleménye szerint önmagukban a számlák nem alkalmasak a reprezentációs költség megállapíthatóságához. Ezek ugyanis csak azt bizonyítják, hogy a felperes ezen alkalommal milyen összegű étel és italfogyasztást fizetett ki, de azt nem bizonyítják, hogy kiket milyen célból vendégelt meg, a vendéglátás összefüggésben volt-e a felperes gazdasági tevékenységével vagy sem.

Az SZJA tv. 1. § (4) bekezdése egyértelműen rögzíti, hogy az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogi ügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll.

Az első fokú bíróság tévesen hivatkozott arra, hogy az Art. 97. § (4) bekezdésére figyelemmel az adóhatóságnak kellett volna bizonyítania, hogy az igénybevett szolgáltatás nem a felperes vállalkozása érdekében merült fel. Az SZJA tv. 1. § (4) bekezdése alapján ugyanis az adózót terhelte a bizonyítási kötelezettség, ha ezt a kedvezményt igénybe akarta venni. A felperes azonban csak állította az üzleti jelleget, de semmivel nem tudta bizonyítani és ilyen bizonyítást sem ajánlott fel. Az első fokú bíróság ítélete tehát a reprezentációs költség elszámolásával kapcsolatban nem helytálló, e körben az alperes keresete alapos.

Az alperes a csatlakozó felülvizsgálati kérelemre benyújtott ellenkérelmében a jogerős ítélet indokolásának megváltoztatását kérte, amely nem is ellenkérelemnek, hanem felülvizsgálati kérelemnek minősül, hiszen a jogerős ítélet jogszabálysértésére hivatkozik. Márpedig az alperes ezt az általa benyújtott felülvizsgálati kérelemben nem kérte. A Pp. 273. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni. Erre figyelemmel ezt az alperesi jogszabálysértésre hivatkozást a Legfelsőbb Bíróság érdemben nem vizsgálhatta.

A Legfelsőbb Bíróság egyetértett az első fokú bíróság ítéletének a gépjármű költségelszámolásával kapcsolatban kifejtettekkel. A

Korm.r. 2. § (1) bekezdése kétfajta elszámolási módot tesz lehetővé: alapszabály vagy alapszabály-átalány. A felperes a 2. § (1) bekezdés a) pontja szerinti alapszabályt kívánta alkalmazni. Az első fokú bíróság helyesen utalt azonban arra, hogy e körben az 1. számú melléklet, az 1/A. számú melléklet, illetve a 2. számú mellékletben meghatározott korrekciós tényezők alkalmazása lett volna szükséges, azaz egyfajta alapszabály képzési módszer kidolgozása terhelte a felperest, amelynek azonban nem tett eleget. A felperes hivatkozása ellenére az adóhatóságnak nem volt olyan kötelessége, hogy akár további hiánypótlás keretében lehetőséget nyújtson a felperesnek az alkalmazandó elszámolási módszer kidolgozására. Amennyiben ugyanis a felperesi adózó a Korm.r. 2. § (1) bekezdés a) pontja szerinti alapszabályt kívánta választani, akkor az annak megfelelő elszámolási módszer kidolgozására volt köteles. Mivel ennek nem tett eleget, így a 2. § (1) bekezdés b) pontja szerinti, a 4. §-ban meghatározott alapszabály-átalány alapján lehetett csak elszámolni.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság az alperes felülvizsgálati kérelmét alaposnak, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét alaptalannak minősítette, ezért az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdésére figyelemmel hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes egészében elutasította.

A pereszes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pereszes első fokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket a pereszes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdése, 50. § (1) és (3) bekezdései, és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2011. március 3.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró