

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.370/2011/10.szám

A Kúria a dr. Fónagy Sándor ügyvéd /.../ által képviselt felperes neve /felperes címe/ felperesnek a dr. Kiss Barbara jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatóság /alperes címe/ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2011. március 7. napján kelt 2.K.20.208/2011/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2.K.20.208/2011/6.számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 /azaz huszonötezer/ forint perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 315.500 /azaz háromszáztizenötezer-ötszáz/ felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 1988. április 15-én kezdte egyéni vállalkozói tevékenységét, amelyet 2008. március 5-én megszüntetett. Vállalkozóként gumibroncs-, tömlőjavítását, centrírozását, valamint gumibroncsok és autóápolási termékek értékesítését végezte.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2004.-2007. évekre személyi jövedelemadó /szja/, 2004.-2007. évekre és 2008. január 1-től március 5-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó /áfa/ adónemekre kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló adóellenőrzés eredményeként a 2009. május 11. napján kelt ... számú határozatával a felperest 5.258.624 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 2.629.312 Ft adóbírság és 2.089.413 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. szeptember 9. napján kelt ...számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Indokolása szerint eltérést állapított meg 2004.-2006. években az adóbevallásokban szerepeltetett értékesítéseket terhelő áfa vonatkozásában, továbbá 2008-ban, mert az adózó a megszűnéskor meglévő tárgyi eszközök utáni adókötelezettségét nem teljesítette. Az adókötelezettség meghatározása során elfogadta az adózó azon nyilatkozatát, hogy 15%-os haszonkulccsal dolgozott, tevékenységében a szolgáltatás illetve a továbbértékesítési céllal beszerzett termékértékesítés 10%-90%-os arányban volt egymással, továbbá, hogy a 10%-os szolgáltatás nem tartalmazott továbbértékesítési céllal beszerzett termékértékesítést. Ennek alapján a továbbértékesítés céllal beszerzett áruk 90%-át növelte a nyitó leltárkészlettel, és csökkentette a záró leltárkészlet értékével. Az így meghatározott felhasználás összegét szorozta az adózó által nyilatkozott 15%-os haszonkulccsal, amit növelt a beszerzés összegének 10%-ával. E bevételt tekintette a nettó árbevétel /felperes által megjelölt/ 90%-ának, a továbbértékesítési céllal beszerzett termékértékesítésnek, a nettó árbevétel 10%-a pedig szolgáltatásnyújtásból származó bevételként került megállapításra. A továbbértékesítési céllal beszerzett termékértékesítésből és a szolgáltatásnyújtásból származó bevételt növelte a bérelt telephely bérleti díjának összegével, a kamatbevétellel és a tárgyi eszköz értékesítésből származó bevétellel. Az alperes rögzítette továbbá, hogy a felperes adóbevallásában tárgyi eszközök beszerzése után értékcsökkenési leírást nem számolt el.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. A keresetét I-VI. pontba és azon belül alpontokba foglalta. Álláspontja szerint bevételét az adóhatóság becslési eljárással állapította meg, ezt a revízió rögzítette is a kiegészítő jegyzőkönyv 3. oldalán, azonban annak jogalapja nem állott fenn, jogszabályi alapját a határozatok nem is tartalmazzák, a módja pedig olyan újfajta adóképzési módszer, amely nem értékeli az adózó könyvelését és adóbevallásait. Az adóalap megállapítása egyébként is szakértői kompetenciába tartozik, amely bizonyítást az adóhatóság jogsértő módon nem alkalmazta. A felperes kifogásolta, hogy a jegyzőkönyvi záradékban szereplő megbízólevél számának a kijavítását az adóhatóság utólag a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 122.§ alkalmazásával nem végezhetné volna el, továbbá, hogy a 2009. január 28-án történt meghallgatása során jogaira és kötelezettségeire nem figyelmeztették. Sérelmezte, hogy az adóhatóság az adó alapját a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás arányára vonatkozó nyilatkozata félreértelmezésével határozta meg, e körben a tényállás hiányos és nem bizonyított, továbbá, hogy az egyéni vállalkozás befejezésekor meglévő eszközök megszűnéskori értékével és az ebből eredő áfa fizetési kötelezettséggel kapcsolatosan az adóhatóság nem jelölte meg azt a jogszabályt, amely alkalmazásával megállapította az

eszközök forgalmi értékét, és a javára értékcsökkenéssel sem számolt. Vitatta az adóbírság mértékét és a kiszabás megindokolásának jogszerűségét.

A Legfelsőbb Bíróság a 2010. december 2-án kelt Kfv.I.35.097/2010/8. számú végzésével a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróságnak a keresetet elbíráló 2.K.21.975/2009/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, mert az állapította meg, az elsőfokú bíróság nem valamennyi kereseti kérelmét elbírálva hozta meg döntését.

Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban meghozott jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság a keresetben megjelölt eljárási jogszabálysértéseket nem követte el. A Ket. 122.§-ában foglaltakat alkalmazva kijavíthatta a jegyzőkönyv záradék részét, felperesnek jogairól és kötelezettségeiről több esetben adott a Ket. 51.§-a szerint tájékoztatást, ugyanazon eljárásban a már teljesített tájékoztatás megismétlésére nincs jogszabályi kötelezettség.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a rendelkezésre álló iratok, az adóhatóság által alkalmazott jogszabályok alapján egyértelmű, hogy vizsgálattal érintett adónemekben az adóhatóság számolással, becslés nélkül határozta meg az adóalapot. A kiegészítő jegyzőkönyvben lévő, becsléssel kapcsolatos mondat az ügy mikénti elbírálására vonatkozóan érdemi tartalommal nem bírt, e mondaton kívül pedig semmi sem utalt becslési eljárásra.

Alaptalanul hivatkozott a felperes arra, hogy az adóhatóság mellőzte volna a termékértékesítés és szolgáltatás nyújtás arányára vonatkozó nyilatkozatának figyelembe vételét, ugyanis a határozatokból egyértelműen megállapítható, hogy a nyilatkozatának alapulvételével határozta meg a revízió a bevételi arányokat és a haszonkulcsot. A felperes által a perben konkrétan megjelölt számlák kiemelésének pedig azért nincs jelentősége, mert nem volt tételes elszámolás, valamennyi bizonylat figyelembe vételével történt a beszerzés és értékesítés összegének meghatározása, amely csak arányaiban lett megbontva szolgáltatásra és értékesítésre.

Téves az értékcsökkenési leírással kapcsolatos felperesi álláspont is. A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 3. számú melléklet 1. pontjában biztosított választási lehetősége alapján adóbevallásában a tárgyi eszközök beszerzése után értékcsökkenési leírást nem számolt el. Az adóhatóságnak pedig nincsen jogszabályi lehetősége arra, hogy értékcsökkenési leírást számoljon el akkor, amikor azzal az adózó a bevallásában nem számolt.

Az adóhatóság részéről az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: új Áfa tv./ 11.§ /1/-/2/ bekezdései, 68.§-a azok a megjelölt jogszabályhelyek, amelyek alapján megállapította a gumijavító csap és az elektronikai

szervízberendezés megszűnés kori értékét, míg a többi eszköz értékét a felperes nyilatkozata szerint határozta meg.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 170.§ /1/ bekezdése, 171.§ /1/-/2/ bekezdés alapján jogszerűen és döntése megfelelő indokolásával rendelkezett az adóhatóság a felperest terhelő adóbírság összegéről is.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa tv.) 5.§, 16.§, 22.§, 43.§, 32.§, 33.§, 35.§, 46.§, 48.§ előírásait, az új Áfa tv. 6.§, 55.§, 65.§, 83.§, 11.§, 119.§, 127.§, 184.§, 185.§ előírásait, az Art. 1.§-ának /7/ bekezdését, 33.§, 44.§, 46.§, 47.§, 95.§, 87.§, /4/-/6/ bekezdéseit, 100.§, 104.§, 108.§, 109.§, 170.§, 171.§, előírásait, a Ket. 51.§-át, az Szja tv. 4.§, 16.§, 31.§, 42.§, 49/B.§ /4/ bekezdés, 10. számú melléklet előírásait. A felperes lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy felperes a keresetében nem hivatkozott olyan, az adóhatóság által megvalósított eljárási jogszabálysértésre, amely az ügy érdemi elbírálására kihatott volna.

Az Art. 143.§-ának /1/ bekezdése szerint a Pp. XX. fejezetében szabályozottak alapján közigazgatási perben a bíróság az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát vizsgálja felül. Az alperes döntését a hatóság eljárása előzi meg, amelynek törvényessége az Art. 1.§ /1/, /2/, /3/ bekezdése szerint alapelvi követelmény. Az adóhatóság az eljárás törvényessége érdekében járt el akkor, amikor jegyzőkönyv számelírását kijavította, amelyre - az elsőfokú bíróság és az alperes helytálló megállapítása szerint - az Art. 5.§ /1/ bekezdése alapján alkalmazandó Ket. 122.§ /1/ bekezdése jogi lehetőséget szabályozott.

A másodfokú határozat és a jogerős ítélet is tartalmazza azt a tényt, hogy felperest az ellenőrzés során az egyik meghallgatásakor jogaira és kötelezettségeire nem figyelmeztették, amelyet megelőző meghallgatásán e tájékoztatása megtörtént. Szintén alapelvi követelmény /Art. 1.§ /5/ bekezdés/, hogy az adóhatóság az adózót jogainak érvényesítésére figyelmeztesse. A felperes elismerte tájékoztatása megtörténtét, jogainak és kötelezettségeinek ismeretét, ugyanakkor a revizori mulasztás kapcsán joghátrányt nem

igazolt, így az a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését nem alapozta meg.

Az elsőfokú bíróság azt is helytállóan állapította meg, hogy felperes anyagi jogi jogszabályokra alapított keresetrészei sem alaposak.

A kiegészítő jegyzőkönyv 3. oldalán található az a felperes által hivatkozott mondat, amely tartalma szerint: „A revízió az Art. 109.§-ában szabályozott becslési eljárás lefolytatva, vagyonosodási eljárás eredményeként személyi jövedelemadó adónemben adózó terhére 2.002.973 Ft, százalékos egészségügyi adónemben 1.670.000 Ft adókülönbözetet állapított meg”. E mondatban foglaltakkal ellentétben az adóhatóság az ellenőrzés során becslést nem alkalmazott, számított szja-t határozott meg /elsőfokú határozat VIII. pont/, a felperes terhére más összegű adókülönbözetet állapított meg, és eho adónemben vizsgálatot nem folytatott. A Kúria és az elsőfokú bíróság álláspontja megegyezett abban, hogy e mondat tartalma nincs összefüggésben az alperes döntésével, és arra vonatkozó hatása sem mutatható ki.

Az első- és másodfokú határozatból kétséget kizáróan megállapítható, hogy a felperes téves hivatkozásával ellentétben az adóhatóság egyik adónem /áfa, szja/ vizsgálata során sem alkalmazott becslést, így annak módszere nem értelmezhető, a továbbértékesítési céllal beszerzett áruk értékének meghatározását pedig az adózó nyilatkozatára alapította. Az elsőfokú bíróság a felperes becslésre, és nyilatkozata figyelmen kívül hagyására vonatkozó keresetrészeit, mivel azok a tényekkel teljes körűen ellentétesek, helytállóan utasította el.

Az adóhatóság a Ket. 72.§-ában foglaltaknak megfelelően részletezte határozatában az értékcsökkenési leírással kapcsolatos, az Szja tv. 3. számú melléklet 1. pontjára, az Art. 49.§ /1/ bekezdésére alapított jogi álláspontját, amelyet az elsőfokú bíróság helyes döntéssel minősített jogszerűnek. A jogerős ítélet azt is iratszerűen tartalmazza, hogy az elsőfokú hatóság a 2008. év I. negyedévi áfa elszámolásnál /határozat 20., 21. oldal/ tételesen ismertetette az alkalmazott jogszabályokat, közöttük azokat, amelyek az egyéni vállalkozás befejezésekor meglévő tárgyi eszközök megszűnés kori értékének meghatározását szabályozzák, így azok hiányát a felperes alaptalanul kifogásolta.

Az elsőfokú bíróság részletesen megindokolt helytálló döntéssel értékelte jogszerűnek az adóhatóság adóbírságra vonatkozó rendelkezését.

A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet tényállása nem iratellenes, pontos és precíz. Az elsőfokú bíróság a Pp.

bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek megfelelő bizonyítást folytatott, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljeskörű gyakorlását. Értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében vizsgálta, és meggyőződése szerint bírálta el, az alkalmazott jogszabályokat helyesen értelmezve hozta meg valamennyi keresetrésről a döntését. Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan, okszerűen és részletesen megindokolta a keresetet elutasító rendelkezését, amelyet a Kúria aggálytalanul elfogadott.

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.

A pervesztes felperest a Kúria a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről 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, 2012. március 1.

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