

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.644/2011/4.szám

A Kúria dr. Zelena Gergely ügyvéd /..../ által képviselt felperes neve /felperes címe/ felperesnek a dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2011. július 6. napján kelt 14.K.20.477/2011/9. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.20.477/2011/9. számú ítéletét *hatályában fenntartja.*

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 15.000 (azaz tizenötezer) forint *felülvizsgálati* perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 59.600 (azaz ötvenkilencezer-hatszáz) forint *felülvizsgálati* eljárási perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-magyarországi Regionális Igazgatósága a felperesnél 2004.-2008. évekre általános forgalmi adó /áfa/ és társasági adó /tao/ adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2010. szeptember 27. napján kelt ... számú határozatával a felperest adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. január 13. napján kelt ... számú határozatával az elsőfokú határozatot - a 2004. adóév IV., a 2005. adóév I-III. negyedéveire vonatkozó *adó*-megállapítási jog elévülése folytán - megváltoztatta, a felperest 993.000 Ft (adóhiánynak minősülő) áfa adókülönbözet, 496.000 Ft adóbírság és 448.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§ /1/-/2/ bekezdései, /3/ bekezdés c.) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§ /2/-/3/ bekezdései, 165.§ /3/ bekezdés a.) pontja, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: régi Áfa tv./ 3.§ a.) pontja és 16.§ /1/

bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: új Áfa tv./ 2.§ a.) pontja, 55.§ /1/ bekezdése, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao tv./ 7.§ /1/ bekezdés a.) pontja alapján hozta meg.

Indokolása szerint a felperes a vizsgált időszakban óra-, ékszer és ajándék kiskereskedelemmel foglalkozott. A főkönyvi kivonatai szerint pozitív haszonkulccsal értékesítette az áruait, a 2004.-2007. években mégis veszteséges volt. A főkönyvben számolt haszonkulcsa 2004. évben 54%, 2006. évben 65%, 2007. évben 66%, míg a leltárak szerinti ugyanezekben az években 72%, 95% és 98% volt, a pénztár a vizsgált időszak számos időpontjában negatív egyenleget mutatott. Ezen ellentmondások okán az adózó nyilvántartásai, bevallásai nem a valós adóalapot tartalmazták, ezért az elsőfokú hatóság a társaság bevételeit 2004.-2008. évekre helytállóan becsléssel állapította meg.

A becslési eljárás során az elsőfokú hatóság megalapozottan kétféle módszert alkalmazott. Egyrészről a 2005. illetve a 2008. adóévet kivéve a vizsgált időszakokban az adózó által rendelkezésre bocsátott, bruttó értékesítési árakat és beszerzési árakat is tartalmazó leltárak alapján árucsoportonként meghatározott haszonkulcsok alapján becsülte meg a bevételeket.

Másrészről a 2005. és 2008. adóévekben, ahol a kimunkált leltári és főkönyvi haszonkulcsok közelítőleg azonosak, a vizsgálat az adózó pénztárát tartalmazó főkönyvi karton alapján feltárt negatív pénztáregyenlegek nyomán, azok időpontjára, azon kiadások összegéig, amelyekre nem volt fedezet a társaság pénztárában - le nem könyvelt - árbevételre becsült.

Az adózó a negatív pénztáregyenlegek fedezetét nyújtó tagi kölcsönökről bizonylatot az adóhatóságnak bemutatni nem tudott, így nem bizonyítható kívülállók által is megállapítható módon pénztárhiányainak fedezete. Nyilatkozata szerinti azon gyakorlata pedig jogszabályellenes, hogy a hóközi tagi kölcsönöket nem, vagy csak utólagosan vezette be a könyvelésébe.

Az alperes megállapította, hogy az adózó rokonainak és barátainak a fellebbezéshez csatolt nyilatkozatai csak az adott személyek által történt vásárlásokat, illetve a megvásárolt tételek árát bizonyítják, azonban arról nem tartalmaznak adatot, hogy a termékek milyen értékű kedvezmény igénybevételével lettek megvásárolva. A benyújtott hirdetések sem bizonyítják hitelt érdemlően azt, hogy a társaság készletéből mely árucikkeket, milyen időszakokban és mekkora kedvezménnyel értékesített. Az árengedmény dokumentálása körében nem elegendő az akció tényének az igazolása, a nyilvántartásnak tartalmaznia kell azt is, hogy milyen termékkörre terjedt ki, mennyi ideig tartott és milyen összegben került sor árengedmény biztosítására. Mindezek dokumentálásának hiányában az adózó utólag alappal nem hivatkozhat arra, hogy a haszonkulcsok adatainak a vizsgálat által feltárt ellentmondásai az általa alkalmazott kedvezményekkel magyarázhatók. Nem bizonyított azon nyilatkozata sem, hogy a leltárakban feltüntetett értékesítési árak csupán ideális árak, amelyeket az akciók jóval alacsonyabb szintre csökkentettek.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az alperes a tényállást nem tisztázta, így döntése nem jogszerű. *Kifejtette, hogy a leltári haszonkulcsok tervezett, és nem a tényleges eladási ár alapján kerültek meghatározásra, illetve a meghirdetett kedvezményeket nem tartalmazzák. Az akciók, a törzsvásárlói kedvezmények, a rokonok és barátok részére történő értékesítések a haszonkulcsok mértékét befolyásolták, emiatt a valós eladási árak a leltári haszonkulcsok alapján nem állapíthatóak meg. A haszonkulcsok közötti eltérések miatt a becslés jogalapja ezért nem állt fenn. A tagi kölcsönökre vonatkozó bizonylatokat pedig az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta. A magánbankszámlákkal azt kívánta igazolni, hogy a társaság tagjának mindig volt fedezete a tagi kölcsönökre.*

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az *ellenőrzés során* feltárt ellentmondások megalapozták a becslési eljárás alkalmazását, *helytálló* volt az adóhatóság azon következtetése, hogy a felperesnek több bevétele keletkezett, mint amit a nyilvántartásaiban kimutatott.

A felperes a becslés *alkalmazott* módszerét nem vitatta.

Helytálló az alperes azon megállapítása is, hogy a hirdetésekkel kapcsolatosan csatolt dokumentumok nem bizonyítják hitelt érdemlően, konkrétan árucikkekre, időszakokra bontva a kedvezményezett értékesítést. Az akciós értékesítéseket lehet tervezni, és így a kalkulált értékesítési áraknak kellene szerepelniük a nyilvántartásokban. Minden olyan gazdasági eseményt, amely érinti a társaság eszközeit, forrásait, könyvelni kell, így jogszabályellenes a tagi kölcsönök nem, vagy csak utólagos könyvelése.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 97.§ /4/, /6/ bekezdéseit, az ellenőrzési alapelvet, valamint az Áfa tv. rendelkezéseit. A felperes lényegében megismételte a keresetében foglaltakat.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes határozatában

megjelölte a régi és az új Áfa tv.-nek azokat a konkrét jogszabályhelyeit, amelyek alkalmazásával hozta meg döntését. A felperes felülvizsgálati kérelmében az Áfa tv-t (régir vagy az új, vagy mindkettő) szám szerint nem határozta meg, és nem jelölte meg azt a konkrét törvényhelyét sem, amelyet álláspontja szerint a jogerős ítélet sért. Mindezek hiányában, konkrét törvény konkrét jogszabályhelyének megjelölése nélkül a jogerős ítélet felülvizsgálata a felülvizsgálati kérelemnek az „Áfa törvény rendelkezéseire” való általános hivatkozása körében nem volt teljesíthető.

Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető (Art. 97.§ /4/, /6/ bekezdései). A hatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékel, döntését valóságghű tényállásra alapozza (közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 2.§ /3/ bekezdés).

A lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a felperes főkönyvi kivonata, illetve a leltárai szerinti haszonkulcsai lényegesen (54%-72%, 65/-95%, 66%-98%) eltértek egymástól, továbbá, hogy valamennyi vizsgált adóévben több időpontban negatív volt a pénztáregyenlege, amely tények fennállását a felperes bizonyítékokkal nem cáfolta meg sem a közigazgatási eljárásban, sem a per során.

Az Art. 108.§ /3/ bekezdés c.) pontja szerint becslés alkalmazható, ha az adóhatóság rendelkezésére 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. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a felperes könyvelésének – általa nem cáfolt – ellentmondásai alapján az adóhatóság jogszerűen alkalmazott becslési eljárást.

A felperes megjelölt körülményeket, tényeket (tagi hitelek nem, vagy utólagos könyvelése, tagjának meglévő fedezete a tagi kölcsönökre, kedvezményezett áron történt eladások), amelyekkel indokolta és igazolta volna könyvelésének az adóhatóság által feltárt ellentmondásait, negatív pénztáregyenlegét.

Az elsőfokú bíróság ítéletében ismertette az irányadó és alkalmazott jogszabályokat, közöttük a Sztv.-nek a teljesség elvét és a valódiság elvét meghatározó 15.§ /2/-/3/ bekezdéseit,

amelyekben foglaltak szerint a gazdálkodónak könyvelnie kell mindazon gazdasági eseményeket, amelyeknek az eszközökre és a forrásokra, illetve a tárgyévi eredményre gyakorolt hatását a beszámolóban ki kell mutatni. A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük. Idézte továbbá a Sztv.-nek a gazdasági események késedelem nélküli könyvelését előíró 165.§ /3/ bekezdését. E jogszabályhelyek alkalmazásával, a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a felperes nem bizonyította a könyveléssel, bizonylataival összevethető, így kétséget kizáró módon sem a kedvezményezett áron történt eladásokat (árucikkek, időszakokra, kedvezményekre tételesen lebontva), sem a tételes tagi hiteleknek a konkrét időpontokban megtörtént nyújtását. Így e körben előadott hivatkozásai könyvelésének ellentmondásait, negatív pénztáregyenlegét nem igazolták.

Közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetében szabályozott speciális szabályozás alapján a felülvizsgálni kért közigazgatási határozatok jogszerű illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), míg a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése).

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 ítéletének indokolásában a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően részletesen ismertetette az első- és másodfokú határozatban foglaltakat, a hatóság bizonyítási eljárását, az értékelte bizonyítékokat, a keresetben foglaltakat, nemcsak megjelölte, hanem idézte is az irányadó jogszabályokat, alkalmazásukhoz - a tényállással való összevetés alapján - pontos és helytálló magyarázatot adva. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat a Pp. 206.§ /1/ bekezdése szerint okszerűen értékelte, jogi álláspontját részletesen kimunkálta, megindokolta. A Kúria álláspontja szerint a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a felperes által megjelölt jogszabályokat nem sértve, jogszerű. A felperes könyvelése, bevallásai nem feleltek meg a hatályos jogszabályoknak, ezt az adóhatóság feltárta, igazolta és jogszabályokkal alátámasztotta, megállapításait a felperes nem cáfolta meg, könyvelése ellentmondásait, negatív pénztáregyenlegét nem tisztázta, jogszerű és bizonyított indokokat nem tárta elő, így keresetét az elsőfokú

bíróság helytállóan utasította el. A felperes részletes kimutatással nem bizonyította, hogy kedvezményes árusításai tételiesen beazonosíthatók és lebonthatók lennének az akciókba bevont árucikkeire, nem igazolta, hogy e konkrétumok hiányában a revízió (elmaradt) szűrőpróbaszerű ellenőrzése számára kedvezőbb megállapításokat eredményezhetett volna. A tagi kölcsönök könyvelésének és a valóságban megtörtént voltának egyezőségét szintén nem igazolta.

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

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

A tárgyi illetékfeljegyzési 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. szeptember 20.

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