

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.010/2012/9.szám

A Kúria a Miskolci 2. számú Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Rózsa Péter ügyvéd,) által képviselt felperes neve (....) felperesnek a dr. Iván Gyula jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (.....) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2011. szeptember 7. napján kelt 14.K.20.178/2011/15. számú ítélete ellen a felperes által 18. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.20.178/2011/15. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 163.200 (százhatvanháromezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság az egyéni vállalkozó felperesnél 2001-2005. évekre - kivéve általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben a 2001. április 12.- 2001.szeptember 30. közötti időszakot - költségvetési kapcsolatok átfogó vizsgálatát végezte el. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes terhére adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, adóbírsággal sújtotta és késedelmi pótlékot számított fel. Ezt a határozatot az adóhatóság felügyeleti intézkedés során megsemmisítette és új eljárást rendelt el.

Az új eljárás eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes - a 2010. november 26-án kelt számú határozatában - megváltoztatta, a felperes javára 104.000 Ft, terhére pedig 2.829.167 Ft adókülönbözetet állapított meg, amiből 2.719.768 Ft-ot adóhiánynak minősített, adóbírságot szabott ki és késedelmi

pótlékot számított fel. Az alperes az adókülönbözetet személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja), áfa, egészségbiztosítási és nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékok és vállalkozó járulék adónemekben állapította meg. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes 2004-2005. években bevallásait nem a tényleges bevételei szerint készítette el, adóalapját nem a valóságnak megfelelően állapította meg. Az első fokú adóhatóság ezért, a jelentős értékű le nem könyvelt árbevételre, a leltárkészletet igazoló leltár hiányára, a bizonylat megőrzési kötelezettség többszöri elmulasztására, a folyamatos veszteséges gazdálkodásra és a negatív haszonkulcsra figyelemmel - az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108.§-ára alapítottnan - jogszerűen alkalmazott becslést. Helyesen járt el akkor, amikor korrigálta a bevallásban szereplő árubeszerzés adatát a téves könyvelési adatokkal, valamint az áruval beszerzett és visszavételezett göngyöleg értékével, és az árubeszerzés arányában határozta meg a bevallásban szereplő nyitó és zárókészlet összetételét, és az összehasonlító adóalanyok által alkalmazott haszonkulcs átlagának figyelembe vételével 35%-os haszonkulcsot vett alapul, a becsült árbevétel meghatározása során felszorozta az előadott áruk beszerzési értékét az átlagos haszonkulccsal és ezt az eredményt egy 1,5%-os normalizált hiánnyal csökkentve állapította meg az árbevétel nagyságát 2004.évre 26.102.045, 2005. évre pedig 24.180.166 Ft-ban. Mivel a feltárt, de be nem vallott jövedelem kihat az áfa fizetési kötelezettségére, az adóhatóság a felperes becsült árbevételeit a bevallásai szerinti 25%-os árbeszerzések arányában megosztotta, és a felperes terhére 1.337.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg.

A személyi jövedelemadóról szóló többször módosított 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 4.§ (2) bekezdése alapján az első fokú adóhatóság a vállalkozás eredményét 2004. évre 4.691.654 Ft-tal, 2005. évre pedig 6.412.037 Ft-tal megalapozottnan növelte meg. A becsléssel megállapított bevétel növekedés összegét pedig, amit csökkentett az el nem számolt árubeszerzés összegével, jogszerűen minősítette járulékalapot képező vállalkozói kivétnek.

A felperes útnyilvántartása nem fogadható el, nem tekinthető valóságnak megfelelő, tartalmilag hiteles bizonylatnak.

Megállapította az alperes azt is, hogy a felperes a vizsgálattal érintett időszakban 1.867.878 Ft nyitó megtakarítással, és összesen 46.490.202 Ft forrással rendelkezett, kiadásai azonban 55.306.900 Ft-ot tettek ki. Mivel a felperes jövedelme és egyéb forrásai az általa finanszírozott kiadások fedezetét csak részben biztosították, a forrás felhasználási táblázatban rögzített adatok kronológikus sorrendje alapján az alperes a felperes terhére 2001. évre 6.394.985 Ft, 2002. évre 762.414 Ft, 2004. évre pedig 3.239.445 Ft forráshiányt valószínűsített, 2001-2002. évekre azonban - elévülés miatt - nem tett megállapítást. Az alperes a felperes vagyongyarapodását az Art. 109.§-a szerinti becslési eljárásban határozta meg, amely során nem fogadta el, hogy a

felperes vizsgált időszaki kiadásait édesanyjától, nagynénjétől, H. J.tól, illetve E. A.tól kapott kölcsönökből finanszírozta volna.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy hatályon kívül helyezés mellett az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta a vállalkozói tevékenysége és vagyonosodása kapcsán alkalmazott becslés jogalapját, módszereit, útnyilvántartása el nem fogadását. Kifejtette, hogy téves az az alperesi megállapítás, mely szerint egy nap többször is vásárolt kis értékű termékeket. Jogszerűtlennek tartotta a 35%-os haszonkulcs alkalmazását, és sérelmezte, hogy az alperes nem fogadta el az autóvásárlások kapcsán tett nyilatkozatait, a rokoni és baráti támogatásokat, kölcsönöket.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes jogszerűen alkalmazott becslést. A felperes a peres eljárás során sem tudta igazolni, hogy az általa vitatott le nem könyvelt árubeszerzések nem az ő beszerzései voltak. A haszonkulcs meghatározásánál az alperes jogszerűen járt el, amikor összehasonlító adóalanyoknál alkalmazott haszonkulcsot vette figyelembe. A felperes a haszonkulcs tekintetében a perben bizonyítási indítványt nem terjesztett elő, szakértő kirendelését nem kérte. Helytálló az alperes álláspontja a gépjármű beszerzésekkel és értékesítésekkel kapcsolatban is, mert a felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal a vételi, illetve eladási árakat, és az adóhatóság az adott gépjármű típusra vonatkozó Eurotax katalógus árakat vette figyelembe. A perben meghallgatott tanúk vallomása, figyelemmel az alperes által lefolytatott kapcsolódó vizsgálat adataira is, nem alkalmas a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására. Az alperes jogszerűen járt el akkor, amikor nem fogadta el a felperes által hivatkozott kölcsönügyleteket, ezért határozata a kereset által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, megalapozott döntést tartalmaz.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság eljárása és határozata nem felel meg a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 3.§ (2) bekezdés b) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében, 72.§-ában, a Pp. 141.§ (2) bekezdésében, 196.§ (1) bekezdés a-f) pontjaiban, 197.§-ában, 206.§ (1) bekezdésében, 220.§ (1) bekezdés d) pontjában, 221.§ (1) bekezdésében, 336/A.§ (2) bekezdés b) pontjában foglaltaknak. Továbbra is fenntartotta jogi álláspontját, mely szerint az alperes nem bizonyította a

határozatában foglalt tényállást, és sérelmezte, hogy a bíróság sem tett eleget a tényállás feltárási kötelezettségének.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során, annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati eljárás során - a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben - a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275.§, BH2002.29.).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A Kúria már több ítéletében rámutatott arra, hogy adóügyekben a tényállás tisztázásával kapcsolatos kötelezettségre nem a Ket. 50.§ (1) bekezdése, hanem az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései tartalmaznak általános jellegű szabályokat. A becslési eljárásra azonban nem ezek, hanem az Art. 108-109.§-ai szerinti szabályozás az irányadó. Ez utóbbiak értelmében pedig az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja, és annak módszere is jogszerű volt, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Hangsúlyozza a Kúria azt is, hogy a becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem az adózó javára, hanem a terhére kell értékelni az Art.97.§ (6) bekezdése értelmében, és adóügyi perekben a bíróság hivatalból bizonyítást nem vehet fel (Pp.336/A.§(1) bekezdés c) pontja).

Az alperes határozata és a jogerős ítélet helytállóan tartalmazza mindazokat adatokat, tényeket, körülményeket, bizonyítékokat, amelyek az egyéni vállalkozói tevékenység és a magánszemély vagyona tekintetében a becslést megalapozzák, ezért ezek megismétlését a Kúria mellőzi. Téves a felperesnek a becslés során alkalmazott haszonkulcsot vitató érvelései is. Az adóhatóság ugyanis az összehasonlító adóalanyok által alkalmazott haszonkulcsok átlagának figyelembe vételével határozta meg a 35%-os haszonkulcsot és figyelemmel volt arra is, hogy a felperes nyilatkozata szerint árait a környező üzletek áraihoz igazította, az átlagos

haszonkulcsra érdemben nem tudott nyilatkozni, az általa megjelölt 10-25%-os haszonkulcs pedig jelentősen elmaradt a szakmára jellemző átlagos haszonkulcstól. Az elsőfokú bíróság továbbá felhívta a felperes figyelmét arra, hogy kérheti szakértő bevonását, de a felperes e körben bizonyítási indítványt annak ellenére nem terjesztett elő, hogy a perben a bizonyítás a Pp. 164.§ (1) bekezdése, továbbá az Art. 108.§ (9) bekezdése alapján az ő érdekeit szolgálta volna.

A felperes érvelésével ellentétben az elsőfokú bíróság megkísérelte beszerezni a felperes által hivatkozott vitatott beszerzésekhez kapcsolódó szállítóleveleket, ezért megkereste a L. Kft-t és az I. H. Zrt. A megkeresettek a vásárlásokat elismerték és - válaszaik szerint- készpénzes vásárlás esetén a felperes felé csak számlát állítottak ki, szállítólevél nem készült. Mindezek miatt, továbbá arra figyelemmel, hogy a számlákon a felperesi vállalkozás szerepel és a pénzügyi teljesítés ténye és időpontja is egyértelműen megállapítható az alperes és az elsőfokú bíróság is jogszerűen minősítette ezeket a vásárlásokat le nem könyvelt árubeszerzéseknek.

Alaptalan az a felperesi érvelés is, mely szerint az adóhatóság az autóvásárlások kapcsán figyelmen kívül hagyta nyilatkozatait. E körben egyébként a felperes kereseti érvelésének alátámasztására nem jelölt meg olyan konkrét adatokat, tényeket, körülményeket, bizonyítékokat, amelyek alkalmasak lehetnének a határozatok szerinti tényállástól eltérő tényállás megállapítására. A Kúria - a rendelkezésére álló adatokból - azt állapította meg, hogy a felperes a peres eljárás során sem csatolt be olyan bizonylatot vagy dokumentumot, amely az értékesítésre nézve konkrét adatokat tartalmazott volna, ezért az Eurotax értékszámítás programjának figyelembe vételével meghatározott összegeket az alperes és az elsőfokú bíróság is megalapozottan fogadta el.

Rámutat a Kúria arra is, hogy az elsőfokú bíróság helyt adott a vagyonosodással kapcsolatos, ezt vitató felperesi tanúbizonyítási indítványoknak is, és ezeket a jogerős ítélet iratszerűen tartalmazza, a jogerős ítélet e körben is megfelel a Pp.206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.

A felperes felülvizsgálati kérelme -amellett, hogy tévesen hivatkozik a Ket. szabályaira, és alaptalanul vitatja becslési eljárásokat - tartalmát tekintve a közigazgatási és peres eljárás során felvett bizonyítás adatainak felülmérlegelésére irányul. Az elsőfokú bíróság ítéletében megállapított tényállás azonban hiánytalan, iratszerű, kizárólag okszerű és a logika szabályainak is megfelelő tényeket, ténybeli következtetéseket tartalmaz, és a bizonyítási eljárásra irányadó - korábban ismertetett -eljárási szabályoknak is megfelel, és összhangban áll a jogvita eldöntésére

irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezésekkel.

A Kúria tehát azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért - a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján - hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2012. november 22.

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