

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.043/2012/11.szám

A Kúria a Marján Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Marján István) által képviselt felperesnek a dr. Tóth Eszter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság 2011. október. 26. napján kelt 7.K.20.559/2011/14. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem elbírálása folytán az alulírott napon tartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.559/2011/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 250.000 (kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes telephelyén 2007. július 4-én tartott helyszíni ellenőrzés során megállapították, hogy a 12 pénztárgépéből nem mindegyik forgalmát szerepeltették a könyvelésben.

A 2006-2007. évek bevallásainak utólagos ellenőrzés során három pénztárgép, és a hozzájuk tartozó dokumentáció, génaplók, szalagok hiányoztak; forgalmukat a felperes nem szerepeltette a könyvelésben. A gépeket, a felperes előadása szerint, oktatási célra már korábban kivonták. Ezt a hivatkozást a revízió nem fogadta el, mert a felperes-, és hasonló áruházláncok munkavállalóinak nyilatkozatai szerint nem gyakorlat a pénztárgépeknek oktatás céljára való kivonása. Az ellenőrzés értékekése szerint a gépek tényleges működése, és ennek ellenére az árbevétel, fizetendő áfa könyvelésének, bevallásának elmaradása

megalapozza a becslést: a becsléssel a 2006. évre kettő, a 2007. évre három pénztárgép eltitkolt árbevételét határozták meg. A becslés módszerét az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 108.§ (5) bekezdése szerint határozták meg „más megfelelő módszerben”. A becslés során a felperes által bevallott éves pénztárgépforgalom egy pénztárgépre vetített adatát alkalmazták, azzal, hogy a nettó árbevételre vetített ELÁBÉ meghatározására a felperes könyveiben szereplő értékesítés nettó árbevételét és a beszerzési árat vették figyelembe, és a meghatározott ELÁBÉ százalékos kulcsának ismeretében került megállapításra az eltitkolt bevétellel szemben elszámolható becsült költség.

Az elsőfokú határozat 2005. és 2006. évekre állapított meg társasági adónemben, társasvállalkozások különadója és áfa adónemekben összesen 127.792.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, amely a pénztárgépekhez tartozó megállapítások mellett az ellenőrzés által kifogásolt egyéb gazdasági események adójogi következményeit is tartalmazta. Az adóhatóság az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a 2279345691. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot. Indokolásában kiemelte, hogy a becslés az értékesítés forgalmi ágára települt a 3 db pénztárgép „eltűnése” okán, és a becslés alkalmazásának nem volt feltétele, hogy a felperesnek ehhez számlával alá nem támasztott, ismeretlen eredetű áruval is kellene rendelkezni. Tény, hogy a felperes nem rendelkezett napi készletnyilvántartással, de az áru-beszerzési oldal becslése is megtörtént a felperes könyvelése alapján.

Az elsőfokú bíróság a 7.K.21.233/2009/18. számú jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét a becslés módszere tekintetében. A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.171/2010/16. számú végzése ezen jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az irányadó szempont szerint a megismételt eljárásban a megyei bíróságnak állást kellett foglalni arról, hogy a felperes keresetében vitatott becslés jogalapja fennáll-e, és ezt követően fejtse ki álláspontját az alkalmazott becslés módszerének jogszerűségéről.

A megismételt eljárásban a felperes a keresetét megváltoztatta, a becslés jogalapját már nem vitatja, kizárólag annak módszerét.

A felperes indítványára kirendelt igazságügyi adószakértő szóban kiegészített igazságügyi szakvéleményében rögzítette, hogy a felperes átadta részére az időközben - a felperes ügyvezetőjének terhére indult büntetőeljáráásban - fellelt pénztárgép naplókat.

Értékelése szerint az eltitkolt bevételt az alperes helytelenül

valószínűsítette, mert egyrészt számszaki hibát vétett, amikor nem vonta le a gépekhez kapcsolódóan, az alperesi határozat szerint bevallott bevételt, másrészt a gépnaplók alapján a tényleges bruttó forgalom a becsültnél 98.742.000 forinttal kevesebb.

Az ELÁBÉ, mint költség elszámolása tekintetében az alperes helyesen járt el, további költségeket nem kellett figyelembe vennie, hiszen ezeket a felperes a könyvelésében már elszámolta. Ugyanakkor az alperes az ELÁBÉ számítása során is hibázott, mert annak értékéhez nem számította hozzá a betétdíjas göngyölegeket.

A felperes által irányadónak tekintett összehasonlító becslés módszere nem hozott volna valószínűbb eredményt, mint az alperes által alkalmazott. A szakvélemény szóbeli kiegészítése során előadta, hogy mindez akkor igaz, ha kiindulási pontként elfogadja a fellelt gépnaplókat. Ennek hiányában azonban kimutatható különbség adódik a két módszer között. Az összehasonlítás során az iratanyagban fellelhető azonos időszakban hasonló kereskedelmi tevékenységet, hasonló körülmények között, hasonló nagyságrendben folytató társaságok adatait vettet figyelembe.

Az elsőfokú bíróság az igazságügyi szakértői véleményre alapított jogerős ítéletében - az alperes bejelentése alapján - megváltoztatta az alperesi határozatot, az adóhiányt összesen 126.500.000 forintban állapította meg, valamint törölni rendelt az adóbírságból 646.000, a késedelmi pótlékból 389.000 forintot. A felperest illeték és perköltség megfizetésére kötelezte.

A becslés alkalmazandó módszere tekintetében, hivatkozással az Art. 108.§ (5) és (6) bekezdésére, kifejtette, hogy bár a (6) bekezdés esetén kifejezett kötelezettsége az adóhatóságnak az összehasonlító becslés alkalmazása, ez a módszer nincs kivéve az (5) bekezdés szerinti „más megfelelő módszer” köréből. Ezért volt téves az alperes azon álláspontja, amely a perbeli esetben kizárta volna az összehasonlító becslést. Ugyanakkor az alkalmazott módszer - amely szintén a „más megfelelő módszer”-ek közé tartozik - megfelelően valószínűsítette az adóalapot, és ezt kellően meg is indokolták.

Kitért arra, hogy nem volt jogszabálysértő az alperesi határozat, amikor figyelmen kívül hagyta a gépnaplókat, mert azok valódisága a fekete dobozok hiányában nem volt igazolt. Az igazságügyi szakértői bizonyítás során azonban szintén nem volt jogszabálysértő az, hogy a szakértő értékelte a gépnaplókat: azok ugyanis bizonyos támpontot nyújtottak az alperesi becslés helytállóságának megválaszolására. Az elsőfokú bíróság erre tekintettel mellőzte a felperesnek a szakértő további meghallgatásra vonatkozó indítványát.

A jogerős ítélet indokolása szerint, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdésében foglalt mérlegelés alapján az alperes által megválasztott becslési módszer helytálló volt, és ebből kifolyólag

helytállónan állapította meg az adóhiányt.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az alperes az ELÁBÉ becslést is elvégezte, a bevétel és kiadás egyensúlyának helyreállítása érdekében. Nem helytálló a felperesnek a 70% feletti haszonkulcsra történő hivatkozása, mivel az alperes a felperes adatai alapján kimutatható árrés alkalmazásával állapította meg az ELÁBÉ-t, és az elért bevétel nagyságát. Előkészítő iratában maga felperes is elismerte, hogy ezen árrés megfelel a más hasonló tevékenységet folytató vállalkozások adatainak. Így az összehasonlító becslés alkalmazása sem vezethetne más eredményre, mint amit az alperes határozatában kimunkált.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítéletnek az alperesi és az első fokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és az adóhatóság megfelelő iránymutatások melletti új eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

Előadta, hogy a becslés alapjaként megállapított tényállás nem volt megfelelő, mivel mindhárom pénztárgép kivonásra került oktatási célból: a beszerzett nyilatkozatok ezt a tényt nem cáfolják, és egyben igazolják is, hogy a felperes gyakorlata nem egyedülálló.

Álláspontja szerint a becslés során az Art. rendelkezéseinek megfelelő, olyan eljárást kell alkalmazni, amellyel a megbecsülésre kerülő jövedelem és az így megállapított adókötelezettség a lehető legközelebb van ahhoz, amelyet a felperes üzletviteli tevékenységének valós és realizálható bevételei, valamint a hasonló körülmények között hasonló tevékenységet folytató adózók által realizált bevételek alapján fizetett volna. Esetében az Art. 108.§ (6) bekezdés szerinti összehasonlító módszer lett volna megfelelő, mert pénztárgépeinek éves forgalma nagy szóródást mutat, nem is működtek folyamatosan. Az érintett gépek csak tört időszakban üzemeltek. A KSH-nak nincsenek ilyen árrés adatai, a felperesnek ezért nem állt módjában bizonyítási teher visszafordításával más hasonló körülmények között folytató vállalkozás jövedelmezőségéhez viszonyítani saját adatait, ezért indítványozta igazságügyi szakértő kirendelésére. A Kft. nyilvánosan közzétett adataira tekintettel előadta, hogy árrésük lényegesen nem tér el az övétől.

A gépnaplók adatainak figyelembevételére nem kerülhetett volna sor. A szakértő sajnálatos módon bonyolódott bele az időközben előkerült naplók adataiba, miket ha figyelmen kívül hagy, úgy az összehasonlító módszer közelebbi eredményt hozott volna. Az sem hagyható figyelmen kívül, hogy az alperes a becslés módszerének megállapítása során a birtokában volt gépnaplók adatait nem használta fel. Ezen tények ellenében a bíróság sem emelheti be a bizonyítékok körébe a gépnaplók adatait.

Nem helytálló alperesnek az az állítása sem, miszerint a napi készletnyilvántartás hiánya miatt a bejövő áru mennyiségét nem kell figyelembe venni, hiszen maga is elismerte, hogy csak az a termék kerülhet értékesítésre, amelyet beszereztek. A becslés módszerénél ezen konzisztens feltételezést azonban már nem alkalmazta, így hiteltelenné tette a becslés eredményét: ez olyan nagyságrendi eltérés, amelynek realizálása fizikailag kizárt.

A felperes álláspontja szerint a jogerős ítélet a tényeket és körülményeket okszerűtlenül mérlegelte akkor, amikor elutasította a keresetet. Akkor járt volna el helyesen, ha megállapítja a becslési módszer elégtelensége mellett a másodfokú határozatnak az első fokú határozatra is kiterjedő jogszabálysértését, azokat megsemmisíti és az adóhatóságot új eljárásra kötelezi azzal, hogy abban az Art. 108. § (6) bekezdés szerinti összehasonlító becslési módszert alkalmazzák. Sérült a Pp. 164.§ (1) bekezdése, 339/B.§-a, valamint az Art. 108.§ (9) bekezdése.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

Álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelem a korábbi felperesi előadások megismétlése. Az, hogy a felperes álláspontja nem egyezik a jogerős ítéletével, nem indoka a felülvizsgálatnak, előadásai kizárólag a bizonyítékok felülmérlegelésére irányulnak.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.). Ilyen kérelem hiányában a Kúria nem vizsgálta a jogerős ítélet számszaki rendelkezéseit.

A pénztárgépek oktatási célú kivonása, vagy üzemszerű működtetése volt az a kérdés, amely miatt az alperes becslét alkalmazott. Ezen körülményekről, a jogalapra vonatkozó kereseti kérelem visszavonása következtében a megismételt eljárás jogerős ítéletnek nem kellett rendelkezni. Kereset és kapcsolódó jogerős ítélet hiányában a becslés alkalmazhatóságát, az érintett gépek kizárólag oktatási célú használatát, a Kúria sem vizsgálhatja. A felülvizsgálati eljárás a becslés módszerére, a bevételi és kiadási oldalak összevetésére vonatkozó jogerős ítéleti megállapítások körében folytatható le.

Az Art. 108.§ (2) bekezdése alapján az adóhatóságnak nem csak a becslés jogalapjának fennálltát, hanem azt is bizonyítani kell határozatában, hogy az általa alkalmazott becslési módszer valószínűsíti az adó alapját. A valószínűsítés következtében az

egyes becslési módszerek más-más összepszerűségekre vezethetnek, de sem a pontatlanság, sem az eltérés,, sem az, hogy adott tényállás mellett esetlegesen több módszer is alkalmazható, a törvényi feltételek megléte esetén, nem teszi jogszerűtlenné az adott módszer kiválasztását. A felülvizsgálati kérelem nyomán a Kúria kiemeli, hogy a módszer meghatározása során az adóalapot nem a hasonló gazdasági tevékenységet folytató más adózókéhoz, hanem a becsléssel érintett vállalkozás saját, valós üzletmenetéhez kell a lehető legközelebb vinni.

A jogerős ítélet a becslés módszereire vonatkozóan ütköztette az Art. 108.§ (5) és (6) bekezdéseit.

Az Art. 108.§ (5) bekezdése szerint a bevétel vagy a kiadások egy részének ismeretében az adóalap valószínűsíthető bizonylatok, adatok, nyilatkozatok beszerzésével, szemlével, próbagyártással, leltározással és más megfelelő módszerrel. A 108.§ (6) bekezdése értelmében becsléssel kell megállapítani az adóalapot akkor is, ha az adóalap megállapítására az (5) bekezdés szerint azért nincs mód, mert sem a bevételekről, sem a kiadásokról adatok, iratok, más bizonyítékok nem állnak az adóhatóság rendelkezésére, és ezek hiánya nem az adózó érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza. A becslésnél az adóalapot az adóhatóság az eset körülményeire tekintettel valószínűsíti. Ennek során az azonos időszakban hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között folytató adózók - magánszemély adózó esetében a munkaviszony keretében hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között végzők - kereseti, jövedelmi viszonyait figyelembe kell venni.

Az Art. 108.§ (6) bekezdés szerinti ún. összehasonlító becslés nem az (5) bekezdés szerinti „más megfelelő módszer” speciális formája, hanem akkor teremt lehetőséget az adóalap valószínűsítésére, amikor az (5) bekezdés szerinti becslési módszerek nem alkalmazhatók. A becslési módszerek között tehát nem aszerint kell különbséget tenni, hogy az adózó álláspontja alapján melyik módszer közelít jobban a saját véleménye szerint valós adóalaphoz, hanem annak függvényében, hogy milyen adatok állnak rendelkezésre. A jogerős ítélet a két becslési módszer viszonyát ugyan nem helytállóan értékelte, de végső következtetése, mely szerint az alperes az adóalapot megfelelően valószínűsítette és ezt kellően meg is indokolta, helytálló volt.

Az adóhatósági eljárás során a felperes egyéb pénztérgépeinek adatai rendelkezésre álltak, az alperes valamennyi legalísan működő gép összesített éves forgalmát vette figyelembe: ennek következtében nem alkalmas a becslési módszer megfelelőségének vitatására a felperesnek az egyes gépek működésének szakaszosságára, vagy a forgalmuk szóródására vonatkozó egyoldalú előadása. Ugyanezen, az Art. 108.§ (5) bekezdése szerinti becslési módszer mellett számszakilag eltérő konkrét számítást a felperes nem vezetett le, következetesen az álláspontja szerint

kimutathatóan magas árrésre, és emiatt az Art. 108.§ (6) bekezdés szerinti összehasonlító módszer alkalmazandóságára hivatkozott. Számszaki adatok hiányában a gépek üzemelésének jellegéből nem vonható le az alkalmazott becslési módszer ellen ható következtetés.

A gépek tényleges működési adatainak értékelése miatt járt el helytállóan az elsőfokú bíróság is akkor, amikor a szakértői bizonyítás során figyelembe vehetőnek tekintette az érintett pénztárgépek - egyéb adatok hiányában nem hiteles, és ennek folytán az adóhatóság által nem is értékelhető - naplóit. A szakértői bizonyítás az alkalmazott módszer megfelelőségére folyt: ennek során pedig a naplók alkalmasak voltak annak valószínűsítésére, hogy a felperes esetén a két eltérő becslési módszer eredménye milyen viszonyban állna egymással. Ebből pedig következtetni lehetett arra, hogy - függetlenül a becslési módszerektől - a felperes esetében az Art. 108.§ (6) bekezdésének esetleges alkalmazása sem vezetett volna más eredményre.

A jogerős ítélet alapjául szolgáló szakértői vélemény állást foglalt a nettó árbevételhez szemben elszámolható költségek kérdésében is, megállapítva, hogy az alperes eljárása helyes volt, az ELÁBÉ mellett - a betétdíja göngyölegek kivételével - más költséget nem kellett figyelembe venni.

Az elsőfokú bíróság az igazságügyi szakértői véleményt elfogadta, a felülvizsgálati kérelem a szakvéleményre vonatkozó indokok felülmérlegelésére irányult. A jogerős ítélet jogszabálysértését a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhatná meg. Ilyet azonban a Kúria, a fentiek szerint, nem észlelt: az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint járt el. Megfelelő tényállást rögzített, a lefolytatott bizonyítást ismertette, kitért az alkalmazott jogszabályokra, döntésének indokát adta.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2013. február 7.

*Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Balogh Zsolt sk. bíró*