

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.420/2012/8.szám

A Kúria a dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Darázs Klaudia tanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Kecskeméti Törvényszék 2012. február 29-én kelt 14.K.22.342/2011/4. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 5. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

ítéletet:

A Kúria a Kecskeméti Törvényszék 14.K.22.342/2011/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.026.700 (egymillió-huszonhatezer-hétszáz) forint 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 felperesi társaságnál 2007. évre általános forgalmi adó és társasági adó adónemekben bevallások utólagos vizsgálatát végezte és 2011. január 10. napján kelt 4048080811 számú első fokú határozatával a felperes terhére társasági adóban 71.220.000 Ft adóalap után 10.267.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet adóhiánynak minősített és elrendelte ennek előírását a felperes adószámláján, valamint 50%-os mértékű adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot is felszámított. A pénzkezelési szabályzatra vonatkozó rendelkezés megsértése miatt 50.000 Ft mulasztási bírságot is megállapított a szabályzat helyesbítésére irányuló egyidejű kötelezés mellett.

A fellebbezés nyomán eljárta alperes 2011. április 15-én 3978302691

számú másodfokú határozatával az első fokú határozatot az indokolás részbeni kiegészítésével helybenhagyta. Kifejtette, hogy a felperes a vizsgált 2007. év vonatkozásában két különböző időpontban kinyomtatott főkönyvi kartont bocsátott a revízió rendelkezésére, amelyek az eredménytartalék, fejlesztési tartalék és lekötött tartalék számlanevek vonatkozásában eltérő adatokat tartalmaztak, amiből az alperes azt állapította meg, hogy a fejlesztési tartalék eredménytartalékból történő képzése 2008. év elején nem történt meg. Nem valósult meg tehát a társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao.tv.) szerinti azon feltétel, hogy a fejlesztési tartalékként képezni kívánt összeget az adóévben át kell vezetni, és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként ki kell mutatni. Az átvezetés hiányát támasztja alá a cégbíróságtól beszerzett és könyvvizsgáló által záradékolt 2008. január 31-i keltezésű, 2007. évre vonatkozó egyszerűsített éves beszámoló és annak kiegészítő melléklete, mely szerint az adott évben az adózó az eredménytartalék összegét 846.933.000 Ft-ban, a lekötött tartalék összegét pedig 19.067.000 Ft-ban tüntette fel, azaz a társaság mérlegében a fejlesztési tartalékként lekötött összeg nem szerepelt. Látható, hogy ugyan a 2007. évi főkönyvi kivonatban az eredménytartalék számláról a lekötött tartalék főkönyvi számlára 71.220.000 Ft átvezetése megtörtént, de az éves egyszerűsített beszámoló a fejlesztési tartalék összegét nem tartalmazta. A cégbíróságnál letétbe helyezett beszámoló kiegészítő melléklete is lekötött tartalékként 19.067.000 Ft-ot tartalmaz, amely egyébként a korábbi évekkal azonos összeg.

Az adóhatóság azt állapította meg, hogy a felperesi társaság legfőbb döntéshozó szerve 2008. január 31. napján fogadta el a 2007. évi végleges beszámolót, melyben 2007. eredménytartalékából 71.220.000 Ft fejlesztési tartalékot kívánt képezni. A döntése azonban elkésett, mivel az üzleti év fordulója napján, azaz 2007. december 31-én kellett volna ezt megtennie egyrészről, másrészről a már elfogadott mérlegbeszámoló sem tartalmazta a legfőbb szerv ez irányú döntését. Figyelemmel tehát a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) pontjára a felperes az adózás előtti eredményt csökkentő tételként a 71.220.000 Ft-ot, mint fejlesztési tartalékot jogosulatlanul vette igénybe. Mindezen nem változtat az sem, hogy a felperes könyvelését végző ... Bt. úgy határozott, hogy a 2007. évi beszámolót módosítják, és azt a cégbíróságnál letétbe helyezik.

A felperes a másodfokú határozattal szemben előterjesztett keresetében elsődlegesen a határozat megváltoztatását és az őt terhelő megállapítások törlését kérte, másodlagosan a határozat hatályon kívül helyezését és új eljárás elrendelését, harmadlagosan pedig a terhére megállapított adóbírság törlését vagy csökkentését. Álláspontja szerint az adózás előtti eredmény csökkentéséhez a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) pontja szerinti konjunktív feltételek megvalósultak, a fejlesztési tartalékként képezni kívánt összeget a lekötött tartalékba átvezette, azt az adóév utolsó napján lekötött

tartalékként kimutatta. Az alperes nem vette figyelembe a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (továbbiakban: Gt.) 141. § (2) bekezdés a) pontja szerint azt, hogy a taggyűlés kizárólagos hatáskörébe tartozik a beszámoló jóváhagyása. A taggyűlés a beszámolót 2008. január 31-én elfogadta, de az arról készült jegyzőkönyvet az alperes nem értékelte. Az alperes által hivatkozott 2008. június 18-i jegyzőkönyv a felperes által beazonosíthatatlan, és nem áll rendelkezésre. Utalt a felperes a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.013/2010/5. számú ítéletére, amely azt fejtette ki, hogy a Tao.tv. szerinti fejlesztési tartalék képzése a vállalkozó saját elhatározásán múlik, melyet az adóév utolsó napján készített beszámolóban lekötött tartalékként kell kimutatni. Az adóév számviteli lezárását az adóév utolsó napjára vonatkozóan elkészített beszámoló elfogadása jelenti. Az alperes részére átadott főkönyvi katon és kivonat tartalmazta a szóban forgó tételt úgy, hogy az eredménytartalékból a lekötött tartalékba történő átvezetés is megtörtént. Az alperes által feltárt hiányosság tehát csupán adminisztrációs hiányosság volt, az időközben megvalósult könyvelőváltásból adódott, de ezt a hibát a felperes utóbb javította.

Végezetül azt kérte a felperes, hogy a javára szolgáló méltányolható körülményeket a bíróság vegye figyelembe az adóbírság összegének megállapításánál, mert álláspontja szerint a bírság mértéke eltúlzott. A felperes kellő körültekintéssel választotta ki a könyvelési szolgáltatást nyújtó társaságot, amennyiben mégis hibák, hiányosságok történtek, azok nem a felperes, hanem a könyvelő terhére róhatók, ami indokolja az adóbírság mellőzését vagy mérséklését. Méltányolható körülmény az is, hogy fejlesztési tartalék képzésére a milliárdos nagyságrendű beruházások miatt volt szükség, továbbá a felperes intézkedett a törvényes rend helyreállítására már az ellenőrzés alatt, ami a jóhiszemű eljárását támasztja alá.

Az alperes a kereset elutasítását indítványozta, fenntartva határozati indokait.

A Kecskeméti Törvényszék 14.K.22.342/2011/4. számú ítéletével a keresetet elutasította. Idézte a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) pontját, valamint azt a tényt, hogy a felperes 2007. évi társasági adóbevallásában fejlesztési tartalék képzésének jogcímén 71.220.000 Ft-tal csökkentette adóalapját, ugyanakkor a mérleghez kapcsolódó adatok között tartalékként csak 19.067.000 Ft-ot tüntetett fel. Ugyanez az adat található a cégbíróságnál letétbe helyezett éves beszámolóban és kiegészítő mellékletében is. A felperes fejlesztési tartalékképzésről csak a beszámoló kiegészítő mellékletének társasági adóalapot és adót levezető részében tett említést. A főkönyvi kivonat szerint 2007. évben a felperes 71.220.000 Ft-ot átvezetett a lekötött tartalékba és 2008. január 31-i taggyűlés döntött a fejlesztési tartalék képzéséről. Az idézett

jogszabályhely és a tényállás ezen lényegi elemeinek összevetése alapján az első fokú bíróság megállapította, az alperes jogszabálysértés nélkül állapította meg, hogy a felperes a 2007. évi eredménytartalékának terhére a mérlegben nem vezette át a fejlesztési tartalék összegét a leköötött tartalékba és azt nem mutatta ki az adóév utolsó napján. Ezáltal nem teljesült a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) pontjában írt törvényi feltétel, amely miatt a felperes első és másodlagos kereseti kérelme alaptalan. Ezt követően idézte az ítélet az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 170. § (1) bekezdését, 171. § (1) bekezdését az adóbírság összege és a lehetséges mérséklés körülményeit illetően, és megállapította, hogy a felperes alaptalanul hivatkozott arra is, hogy a könyvelési szolgáltatást nyújtó társaságot kellő körültekintéssel választotta ki. A felperes ugyanis a megbízottja mulasztásáért felelősséggel tartozik úgy, mintha saját alkalmazottja vagy tisztségviselője járt volna el. Az adóhiányt előidéző adminisztratív hiba javítására valóban intézkedett a felperes, a cégbíróságnál 2010. július 20. napján leadta a javított 2007. évi beszámolót, de ez már az adóhatósági eljárás megindulását követően történt. Miután az adóhatósági határozat feltüntette az ügyfél javára értékelhető körülményeket is, a bíróság nem látott indokot arra, hogy az adóhatóság mérlegelési jogkörben hozott és kellőképpen megindokolt határozatát megváltoztassa.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen a támadott ítélet megváltoztatását, az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezése mellett az első fokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Mindenekelőtt rögzítette, hogy álláspontja szerint a jogerős ítélet nem elégíti ki a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglalt előírásokat. A felperes keresetében számos olyan kifogást illetőleg hiányosságot ismertetett, amely nézete szerint befolyásolta az alperes megállapítását, de ezekre a bíróság ítélete nem tért ki. Így: a per során átadott magánszakértői véleményben foglaltak miatt kerültek elutasításra, a cégbíróságon megtalálható éves beszámoló és közgyűlési jegyzőkönyv miatt nem került értékelésre, illetőleg a tervezett beruházásokkal kapcsolatos, azokat alátámasztó iratok miatt maradtak az indokolás körén kívül. Nem foglalkozott az ítélet az alperes által hivatkozott, de a felperes által beazonosíthatatlan taggyűlési jegyzőkönyvvel, valamint az adóbírság mérséklésének csökkentését megalapozó számos körülménnyel. Továbbra is vitatta a felperes azt, hogy a felperesi társaság taggyűlésének 2008. január 31-én meghozott döntése elkésztett volna. A taggyűlés az éves eredmény és könyvvizsgálói jelentés ismeretében dönt a fejlesztési tartalék képzéséről. Álláspontja szerint a 2008. január 8-i főkönyvi kivonatnak nem kellett tartalmaznia még a fejlesztési tartalék képzését, arra csak a taggyűlés döntése után, január 31-én

kerülhet sor. Ehhez képest viszont a 2010. július 5-én kinyomtatott, 2007. évi főkönyvi kivonatban már szerepel a taggyűlés döntése. 2008. február 1-jén pedig ténylegesen meg is történt az eredménytartalékból a több mint 71 millió forint összeg átvezetése. Hivatkozott a felperes a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.013/2010/5. számú ítéletére azon összefüggésben is, hogy adminisztratív hiba nem eredményezheti az adózás előtti eredmény-csökkentő tétel figyelmen kívül hagyását.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem alapos.

A Tao.tv. 7. § (1) bekezdése alapján az adózás előtti eredményt csökkentik:

f) pont: eredménytartaléknak az adóévben lekötött tartalékba átvezetett és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összege, de legfeljebb a tárgyévi adózás előtti nyereség 25%-a és legfeljebb adóévenként 500.000.000 millió forint (a továbbiakban: fejlesztési tartalék), figyelemmel a (15) bekezdésben foglaltakra.

A fenti tényállás és jogszabályi rendelkezés alapján a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felperesi kérelemben foglalt okból nem jogsértő. Mindenekelőtt rögzíti a Kúria, hogy a felperes által a saját álláspontja alátámasztására többször hivatkozott, a Legfelsőbb Bíróság által Kfv.I.35.013/2010/5. számon hozott ítélet jelen perben analóg nem alkalmazható, mert a két ügy tényállása nem azonos. A hivatkozott ügyben is az volt a kérdés (csak 2006. év vonatkozásában), hogy a fejlesztési tartalékképzés feltételi fennálltak-e, de olyan eseménytörténeti környezetben, ahol az eredménytartalékból a lekötött tartalékba való átvezetés a felperesi társaság mérlegbeszámolójában 2006. december 31-ével ténylegesen megtörtént, azt a taggyűlés jóváhagyta. A főkönyvi kivonat szerinti könyvelés korrekciójára - azaz a könyvelésnek a beszámolóval való összhangba hozatalára - került csak sor 2007. január 2-án a könyvelési bizonylat sztornóztatásával, és ezt minősítette a bíróság olyan technikai jellegű javításnak, ami a társasági adóalapot csökkentő, lekötött tartalékba átvezetett összeg figyelembevételét nem zárja ki.

Jelen ügyben azonban a per irataiból láthatóan a 2008. január 8-án készült 2007. évi záró főkönyvi könyvelés a 71.220.000 forint fejlesztési tartalékképzésről szóló adatot nem tartalmazta, mint ahogy a 2007-es üzleti évről készített beszámoló sem. A 2010. július 5. napján rögzített 2007. évi főkönyvi könyvelésben ugyan

már valóban benne van ez az összeg, ami viszont nem változtathat azon a jogi helyzeten, hogy a Tao.tv. egzakt feltételei nem teljesültek, azaz a fejlesztési tartalékba való átvezetés az adóévben nem történt meg. Helyesen döntött tehát az elsőfokú bíróság az ügy érdemében, nem hagyott figyelmen kívül sem e körben, sem az adóbírság kérdésében releváns szempontokat, az adózó javára szolgáló körülményeket. Ezért az adóbírság tekintetében sem volt indokolt az adóhatóság mérlegelési jogkörben hozott és kellőképpen megindokolt határozata megváltoztatása.

Fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján a jogszerű elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43. § (3) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2013. október 10.

Dr. Darák Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró