

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.797/2012/5.szám

A Kúria a dr. Margitics István ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Shcaffer Móric jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Székesfehérvár Törvényszék 2012. szeptember 3-án kelt 8.K.21.668/2011/12. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Székesfehérvári Törvényszék 8.K.21.668/2011/12. számú ítéletét, valamint az alperes 3767358872 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a cégbírósághoz beszámolót nem nyújtotta be, a társasági adóbevallásában szereplő összegek pedig nem egyeztek a becsatolt bizonylatokkal, és főkönyvi kivonat adataival.

A bevalláshoz kapcsolódó mellékleteket, főkönyvi kivonatokat, kartonokat, nyilvántartásokat hiányosan adta át, azokat az adóhatóság többszöri felszólítása után sem pótolta.

Az adóhatóság a bevallásban szerepeltetett 88.821.000 Ft adózás előtti eredményt a rendelkezésre álló főkönyvi kivonat, „A” eredménykimutatás és mérlegadatok alapján 122.083.000 Ft-ban rögzítette.

A felperes 2007. évi társasági adóbevallásában adózás előtti eredménycsökkentő tételek között 22.205.000 Ft fejlesztési tartalék adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összegét figyelembe vette. Ezzel szemben a főkönyvi kivonat szerint a

felperes 2007. évre fejlesztési tartalékot nem képzett, mert az eredménytartalék, a lekötött tartalék főkönyvi kartonra nem került könyvelésre. Ezáltal csökkentő tételként a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban Tao.tv.) 7. § (1) bekezdés f) pontja alapján figyelembe venni nem lehetett, így a társasági adó alapját az adóhatóság 22.205.000 Ft-tal megnövelte.

Ugyancsak adózás előtti eredmény-csökkentő tételként szerepeltette a felperes a 3.061.000 Ft iparüzési adót, pedig a 2007. évi 86-os egyéb ráfordítások számláján csak 50.000 Ft került könyvelésre ilyen címen. Így a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontja szerinti 3.061.000 Ft csökkentő tétel nem elfogadható.

A társasági adóbevallásban adózás előtti eredménynövelő tételként, adóévi költségként, ráfordításként 50.000 Ft-ot is figyelembe vett, melyből az adóhatóság 25.000 Ft-ot fogadott el, mint növelő tételt, ezáltal a társasági adó alapját 50.000 Ft-tal csökkentette.

A fentiek alapján az adózás előtti eredményváltozás egyenlegét 33.262.000 Ft növekedésben rögzítette, így 7.526.000 Ft társasági adókülönbözet került a felperes terhére előírásra, mely után 2.258.000 Ft adóbírság és 1.505.000 Ft késedelmi pótlék került kiszabásra.

A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes a 3767358872 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Hangsúlyozta, hogy a felperest többször hívták fel hiánypótlásra, melyek eredményre nem vezettek. Miután az eredménykimutatás és a bevallás adatai között különbség mutatkozott, erre tekintettel került sor a társaság adózás előtti eredményének megnövelésére. A fellebbezési eljárás során állított eltérő összeget az adóhatóság azért nem vette figyelembe, mert az újrakönyvelés eredményét a felperes iratokkal nem támasztotta alá. Egyebekben pedig osztotta az első fokú adóhatóság megállapításait.

A felperes keresetét a Székesfehérvári Törvényszék jogerős ítéletével elutasította. Az alperessel egyezően állapította meg, hogy a bevallásban szerepeltetett 88.821.000 Ft adózás előtti eredmény a rendelkezésre álló bizonylatok alapján 122.083.000 Ft. Ugyanígy egyetértett az alperesnek a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) és x) pontjaira történő hivatkozással, mellyel a társasági adóalap csökkentését az ott meghatározott összegekben nem fogadta el. Kifejtette, hogy a felperes sem a bevallásában szereplő összeget, sem az utólag megállapított 78.962.00 Ft összeget bizonylatokkal alátámasztani nem tudta, így a bíróság is az alperes főkönyvi kartonok szerinti megállapítását fogadta el.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a jogerős ítéletnek az alperesi és első fokú

hatósági határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezésével az első fokú adóhatóság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását kérte. Kifogásolta, hogy a fellebbezéshez csatolt újrakönyvelt dokumentációt az alperes nem vizsgálta meg arra hivatkozással, hogy a hatóság megfelelő határidőt biztosított a 2007. évi könyvelés bizonylatoknak megfelelő elkészítésére. Azonban a jegyzőkönyv elkészültéig, illetve az első fokú határozat meghozataláig eltelt idő az újrakönyvelésre nem volt elegendő. Azáltal, hogy nem megfelelő határidőt biztosított az első fokú adóhatóság, megszegte az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 95. § (4) bekezdésében foglaltakat. Az alperes magatartása továbbá sérti az Art. 97. § (4) bekezdésében lefektetett, az adóhatóságot terhelő tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettséget, hiszen a főkönyvi kivonatok és az alapbizonylatok közötti eltérés felfedezése után magyarázatot, nyilatkozatot kellett volna kérni a felperestől, mely elmaradt. Az első fokú eljárás során mindvégig észlelhető volt, hogy az első fokú döntés alapjául szolgáló 2007. évi főkönyvi kivonat adatai tévesek, azok nem egyeznek a rendelkezésre álló analitikus nyilvántartások adataival, ezáltal ellentétes a 2007. évi adóbevallással is. Észlelni kellett volna a járulékbemutatók alapján azt is, hogy a társaságnak bérköltség és járulékok jogcímén költségei merültek fel. A közigazgatási határozat alapjául elfogadott téves főkönyvi kivonat e körben irreálisan alacsony, 142.801 Ft összegben tartalmazott adatot, míg kifizetett munkabért nem. Ezt az ellentmondást a revízió figyelmen kívül hagyta, pedig a helyes társasági adóalap megállapításához ezen ellentmondások tisztázása is szükséges. A társaság javára 2007. évben felmerült bérköltség és járulékok 29.545.655 Ft összegben nem került elszámolásra. Hasonló a helyzet a helyi iparűzési adót illetően is, ugyanis 2007. évre 3.061.000 Ft összeg került beállításra, ebből előleg formájában 2007. szeptemberében 50.000 Ft került megfizetésre. A különbözet, a 3.011.000 Ft 2008. június 3-án került kiegyenlítésre banki átutalás útján. Mivel a revízió a 2008. évet is vizsgálta, így a 2008. évre vonatkozó könyvelési kártyák és bankszámla kivonatok is rendelkezésre álltak. Ugyanígy az értékcsökkenési leírás összege tekintetében az Art. 97. § (4), (6) bekezdésének megfelelő eljárás esetén a felperes javára 361.344 Ft adózás előtti eredmény-csökkentő összeget kellett volna elfogadni.

Nem osztotta a fejlesztési tartalékkal kapcsolatban kifejtett alperesi és bírósági álláspontot sem, hivatkozott arra, hogy ugyan a téves és hiányos főkönyvi kivonat erre vonatkozóan adatot nem tartalmaz, azonban az újrakönyvelt naplófőkönyv adatai már igen. A téves főkönyvi kivonat adatain alapuló adóhatósági határozat ez okból jogszabálysértő, sérti az Art. 137. § (1) bekezdését, 138. § (1) bekezdésében foglaltakat.

Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet

hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúriának elsődlegesen abban kellett állást foglalnia, hogy a felperesi újrakönyvelés eredményét az adóhatóságnak az adózás előtti eredmény megállapításához mennyiben kellett figyelembe vennie. Miután a felperes észlelte, hogy 2007. évi könyvelése - az adóhatóság tájékoztatása alapján - problémás, elrendelte annak újrakönyvelését, és az újrakönyvelt dokumentációt, főkönyvi kivonatot a fellebbezés eljárás során csatolta. Az adóhatóság azonban anélkül, hogy azt átvizsgálta volna, teljes egészében figyelmen kívül hagyta arra hivatkozással, hogy a felperest már az első fokú eljárás során az adóhatóság többször felhívta könyvelésének rendezésére. Ezzel negligálta az Art. 97. § (6) bekezdésében írt azon előírást, hogy a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. Márpedig - mint ahogy erre a felperes helyesen hivatkozott - könyvelésének és bevallásának adatai alapján egyértelműen észlelhette a bér- és járulékbevallás ellentmondásait, azt, hogy az általa irányadónak tekintett főkönyvi karton adatai nagyságrendileg eltérő összegeket tartalmaznak a járulékbevalláshoz képest.

Miután az adóhatóság kezeli a járulékbevallásokat és befizetéseket is, így nyilvántartásának ellenőrzésével könnyen meggyőződhetett volna a főkönyvi kartonon feltüntetett adatok valóságtartalmáról annál is inkább, mert a felperes erre fellebbezésében, illetve keresetében kifejezetten hivatkozott. Ebből kifolyólag következtethetett arra, hogy az általa helyesnek tartott főkönyvi karton adatai tévesek, valóságtartalmuk megkérdőjelezhető. Az Art. 97. § (4), (6) bekezdésében rögzített tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségek körébe tartozott, tartozik, hogy a fellebbezési eljárásban benyújtott főkönyvi kivonat adattartalmát ellenőrizze. A főkönyvi kivonat ugyanis a vállalkozás által vezetett főkönyvi számlák adatállományáról adott időpontra készített összesített kimutatás, így a bizonylatok bekérésével, a főkönyvi kartonok ellenőrzésével győződhetett volna meg annak valóságtartalmáról.

Az az érvelés, hogy a felperes bizonylatokkal a főkönyvi kivonat valóságtartalmát nem támasztotta alá azért nem állja meg a helyét, mert az alperes erre vonatkozó felhívást nem bocsátott ki, illetve a bizonylatok bekérésével meg sem kísérelte az eltérő adatok tisztázásának feltárását. Határozatában pedig indokát sem adta, hogy miért a nyilvánvalóan helytelen főkönyvi kivonatra alapozza megállapításait és miért nem tartja elfogadhatónak az átkönyvelés eredményét. Az alperesi érvelést fenntartás nélkül elfogadó bírói ítélet ebből kifolyólag téves, az újrakönyvelés érdemi megvizsgálása nélkül annak téves voltát megállapítani nem lehetett.

Helytállóan hivatkozott tehát a felperes az Art. 95. § (4) bekezdésében foglaltakra, hiszen a felperes főkönyvi kartonjainak kivonata és bevallása közötti ellentmondás miatt könyvelésének helyessége nem volt megítélhető, így megfelelő határidő tűzésével kellett volna az adózót kötelezni iratai rendbetételére és bevallásának korrigálására. Miután ez a korrigálás a felperes részéről a fellebbezési eljárás során bekövetkezett, az alperesnek annak átvizsgálásával kellett volna állást foglalnia, hogy melyik adat tekinthető helyesnek, melyikből kiindulva kell megállapítani a felperes adófizetési kötelezettségét.

A társasági adóalapot növelő, illetve csökkentő tételek tekintetében a Kúria viszont osztotta az adóhatóság álláspontját. Ezek megítélésekor nem lehet a már javított bevallás adataiból kiindulni, hanem az eredeti bevallás adatait és főkönyvi kivonatot kell irányadónak tekinteni, melyből egyértelműen megállapítható, hogy 2007. évre fejlesztési tartalékot a felperes nem képzett. Ezt utóbb a főkönyvi karton, kivonat korrigálásával már nem lehet javítani, hiszen az eredeti bevallási időre vonatkozóan kellett volna erről a felperesnek döntenie. Az, hogy utóbb a felperes könyvelését a fentiek szerint korrigálta, ezzel a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) pontjában előírt egzakt feltételek teljesülését már nem lehet pótolni. Így az adóhatóságnak az új eljárásban ezen csökkentő tételt figyelembe vennie nem kell.

Ugyanígy nem kötelessége a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontjában foglalt feltétel teljesülésének vizsgálata sem, hiszen egyértelmű, hogy a felperes 2007. évben a helyi iparűzési adó átutalásáról nem gondoskodott, annak teljesülése 2008. évben következett be.

A fentiek szerinti alperesi határozat azonban a felperes adózás előtti eredményének megállapítása körében téves, ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az alperesi határozatot a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján - az első fokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot az adózás előtti eredmény megállapítása körében új eljárásra kötelezte. Az új eljárásban a fellebbezési eljárás során benyújtott adatoknak a bizonylatokkal történő összevetését követően kell határozni az adózás előtti eredmény megállapításának helyességéről, és ebből kiindulva kell megállapítani a felperes adófizetési kötelezettségét. Az adózás előtti eredménycsökkentő tételeket viszont nem kell számításba venni, mivel a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés f) és x) pontjában írt feltételek az adóévre vonatkozóan nem valósultak meg.

Az alperes pervesztességére figyelemmel a Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés alapján kötelezte az első fokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült felperesi perköltség megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jogos perben az állam által előlegezett első fokú és felülvizsgálati eljárási illetéket a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességről szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. január 16.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró**