

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.176/2013/4.szám

A Kúria a dr. M. Tóth Zoltán ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Németh Péter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Győri Törvényszék 2012. december 4. napján kelt 30.K.27.059/2012/9. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Győri Törvényszék 30.K.27.059/2012/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperes, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 293.200 (kettőszázkilencvenháromezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes építőipari tevékenysége azokra a lakóingatlan felépítésekre korlátozódott, amelyeket V. Á., V. Á.-né és V. A., mint magánszemélyek értékesítettek a leendő lakástulajdonosoknak. A felperes a belterületen kétszer kettő lakásos (A/1., A/2., B/1 és B/2. jelű lakások) társasházat épített, nem a lakásokra külön-külön, hanem az ingatlan egészére, az ingatlan kivitelezési munkáinak végzésére kötött vállalkozói szerződéseket. A lakások építésével kapcsolatos költségeket nem különítette el. A vállalkozók által kiállított számlák mind a négy lakással kapcsolatos költségeket tartalmazták. A B/1 és B/2 jelű lakások építését a felperes egyszerre végezte, a használatba vétel mindkét lakás esetében 2009. február 18-tól vált lehetővé. A B/2 jelű lakás értékesítéséről a felperes bizonylatot, számlát nem állított ki, a

lakás eladási árát bevételei között nem tüntette fel. A B/2 jelű lakás, mint elkészült, értékesítésre váró késztermék a társaság könyveiben az általa ilyen jogcímen nyilvántartott 581 számú saját termelésű készletek állományváltozása megnevezésű főkönyvi számlán nem került kimutatásra, a B/2 jelű lakásra a felperes készletértéket nem határozott meg. A B/1 jelű lakás megegyezik a B/2 jelű lakás alapterületével és a használatba vételi engedély valamennyi lakásra vonatkozott. A B/1 jelű lakás építésének anyag és munkadíja három részletben 13.333.333 Ft + 2.666.667 Ft általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) azaz összesen 16.000.000 Ft-ért került értékesítésre, ezt a felperes nettó árbevételeiben szerepeltette.

Az adóhatóság a felperesnél 2007-2009. évekre valamennyi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban áfa, társasági adó (a továbbiakban: tao) és társasvállalkozások külön adója (a továbbiakban: különadó) adónemekben a felperes terhére összesen 2.932.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amelyből 2.929.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, 1.531.000 Ft adóbírságot szabott ki, 966.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel, a nyilvántartás vezetési kötelezettség jogszabályi előírásoktól eltérő teljesítése, a számlakibocsátási kötelezettség elmulasztása miatt pedig összesen 150.000 Ft mulasztási bírsággal sújtotta.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2012. január 6. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. §-ára, 108. §-ára, 165. §-ára, 170-172. §-aira, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (2), (3) bekezdéseire, 72. § (1) bekezdésére, 28. § (1) és (2) bekezdéseire, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (1) bekezdésére, 56. §-ára, 58. § (1) bekezdésére, 65. §-ára, 82. § (1) bekezdésére, a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 19. §-ára, az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járulékokról szóló 2006. évi LIX. törvény (a továbbiakban: különadó tv.) 3.§-ára alapította. Becslést alkalmazott, mert a felperes iratanyagában nem volt fellelhető a B/2 jelű lakás értékesítéséről szóló bizonylat, könyvelésében a bevételek között nem szerepelt a lakás eladási ára, annak ellenére, hogy költségei figyelembe vételre kerültek. A B/2 jelű lakásból származó árbevétel becslése során a B/1 jelű lakásra vonatkozó bevételek megszerzésének időpontját és összegét vette alapul és azt állapította meg, hogy a felperesnek az általa kiállítani elmulasztott számlák nettó értékét - 2008. évben 12.000.000 Ft-ot, 2009. évben pedig 1.333.333 Ft-ot - az adott évi árbevételeiben szerepeltetnie kellett volna. Az el nem számolt árbevételre figyelemmel az adózás előtti eredményt mindkét évben

megnövelte és a felperes terhére fizetendő áfát, tao és különadó fizetési kötelezettséget írt elő. Álláspontja szerint a felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal, hogy a B/2 jelű ingatlan értékesítésére nem, illetve nem a vizsgált időszakban került sor. Az erre vonatkozó felperesi előadás és a becsatolt dokumentumok ellentmondanak a 2009. és 2010. évi készletre vonatkozó mérleg és bevallás adatainak és a számviteli bizonylatokban szereplő összeg nem független felek között alkalmazandó értékesítési ár. Különös méltánylást érdemlő körülményt nem tárt fel, súlyosító körülményként értékelte, hogy a felperes számlakibocsátási kötelezettségének elmulasztása az árbevétel eltitkolására irányult.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

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

Az adóhatóság eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A becslés jogalapja az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontjára tekintettel fennállt. Az adóhatósági határozatok indokolása tartalmazza a bizonyítékokat, ezek mérlegelését is. Az alperes okszerűen tette meg ténybeli és jogkövetkeztetéseit, azok megfelelnek az Sztv. és az Áfa tv. határozatokban is nevesített rendelkezéseinek és alapot adtak a rendelkező részben írt jogkövetkezmények alkalmazására. A felperes az alperesi megállapítást és érdemi döntés alaptalanságát a közigazgatási és a bírósági eljárás során sem tudta bizonyítani, annak ellenére, hogy erre nézve a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3. § (3) bekezdésének megfelelően tájékoztatást is kapott, de bizonyítási indítványt nem terjesztett elő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelmének helyt adó döntés meghozatalát. Fenntartva a keresetében is előadottakat azzal érvelt, hogy az alperes eljárása nem felel meg az Art. 97. §-ában és 108.§-ában foglaltaknak. Előadása szerint a vizsgált időszakban nem valósult meg gazdasági esemény a B/2 jelű ingatlan vonatkozásában, ezt bizonyította az általa becsatolt szerződéssel, lakcímkártyával, számlával. Könyvelési szabálytalanság nem alapozhatja meg azt az alperesi megállapítást, mely szerint a vizsgált időszakban ért volna el bevételt. A jogerős ítélet „nem indokolta meg azt egyrészt, hogy a közigazgatási eljárásban a felperes által becsatolt bizonyítékok miért nem alkalmasak az alperesi álláspont megdöntésére, másrészt azt, hogy

az alperes e bizonyítékok vonatkozásában kifejtett álláspontját miért tartja jogszerűnek". Az elsőfokú bíróság „a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte", ezért a jogerős ítélet sérti a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, 221. § (1) bekezdésében, 336/A. § (2) bekezdésében, 339. § (1) bekezdésében foglaltakat is.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban - rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275. §, BH2002.29., KGD2012.42., BH2012.179.).

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 nem kerülhet sor. Utal egyben a Kúria arra, hogy a felülvizsgálati - rendkívüli - jogorvoslati eljárásban a Kúriának nem az alperesi határozatot, hanem a jogerős ítéletet kell vizsgálnia abból a szempontból, hogy az megfelel-e vagy sem a jogszabályoknak.

A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a keresetet teljes körűen és érdemben vizsgálta meg, értékelési körébe vont minden egyes közigazgatási és peres eljárás során feltárt adatot egyenként és egymással egybevetve is, ezek értékelését okszerűen, a logika szabályainak is megfelelően végezte el, indokolási kötelezettségét is teljesítette, a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A felperes érvelésével ellentétben a jogerős ítélet indokolása (4-5. oldal) mindenre kiterjedően, részletesen ismerteti azokat a bizonyítékokat, amelyek az ítélet alapul, megemlíti azokat a körülményeket, amelyeket a bizonyítékok értékelésénél irányadónak tekint és utal azokra az okokra is, amelyek miatt a felperes által megnevezett bizonyítékokat nem fogadja el. Iratszerűen rögzíti a jogerős ítélet azt is, hogy az alperes határozata - a felperesi előadással ellentétben - mindenre kiterjedő, részletes indokolást tartalmaz.

Téves az a felperesi előadás, mely szerint a perben a bizonyítás nem őt, hanem az alperes terhelte volna. Az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontja értelmében ugyanis becslési eljárás alkalmazható, ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltehető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adóalapjának megállapítására. Az pedig jelen ügyben az iratokból egyértelműen megállapítható, hogy a felperes a költségeket elszámolta, de az ezekhez társuló bevételi bizonylatokat nem bocsátotta rendelkezésre, téves volt a készlet értéke is, mivel az elvégzett, de még ki nem számlázott szolgáltatás közvetlen önköltségét befejezetlen termelésként kell készletre venni. Mindezek miatt a becslés alkalmazására jogszerűen került sor, az alkalmazott módszer is megfelelő, és a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal, de ilyenek szolgáltatására a közigazgatási és peres eljárásban nem került sor.

Helytállóan utalt az alperes és az elsőfokú bíróság arra, hogy ha és amennyiben a felperesi előadás szerint 2010. vagy 2011. évben került volna sor a B/2 jelű ingatlan számlázására, akkor a 2008. és 2009. évben fennálló készlet érték hiánya ellentmond a felperes könyveiben szereplő tételeknek és a nyilvántartásokban szereplő adatoknak. A felperes könyveiben 2008. évben a B/2. jelű lakásra vonatkozó készlet értéket nem határozott meg, 2009. évi mérlegbeszámolójában meghatározott készletérték pedig 6.016.000 Ft, ami ellentétes az általa csatolt számlával, mivel ezen a 2010. évben kiszámlázott nettó érték 9.000.000 Ft, amelynek a 2009. évi beszámolóban a készletek között kellett volna szerepelnie. A 2010. évi ta adónemet érintő bevallásban sincs készletre vonatkozó értékadat. Az elsőfokú bíróság a felperes előadásával ellentétben a könyvelési, bevallási adatok mellett, illetve azokkal egybevetve értékelési körébe vonta a használatbavételi engedély adatait, a vállalkozási szerződéseket, a vállalkozói számlákat, és a lakcímadatokat is. Iratszerűen mutatott rá azokra az ellentmondásokra, amelyek a könyvelési adatok, bevallások, nyilvántartások, illetve a felperes által becsatolt dokumentumok között fennállnak és okszerű következtetéssel állapította meg, hogy ezek nem alkalmasak az alperes határozatában foglaltaktól eltérő tényállás megállapítására, ezért az alperes érdemi döntése megfelel a határozatában nevesített Áfa tv., Tao tv., különadó tv., Sztv. szabályoknak.

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

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

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

Budapest, 2014. január 16.

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