

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.VI.35.756/2012/8.szám

A Kúria a ügyvéd, által képviselt felperesnek a Dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó -és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Pécsi Törvényszék 2012. június 25. napján kelt 7.K.20.161/2012/15. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Kúria a Pécsi Törvényszék 7.K.20.161/2012/15. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 /százezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 459.200 /négy százötvenkilencezer-kettő száz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

Az elsősorban számítástechnikai eszközök adásvételével, szervizelésével, karbantartásával, hálózatok kiépítésével és bővítésével, valamint polcszerviz és hostess tevékenységgel foglalkozó felperes 2006. évi bevallásához kapcsolódóan 2,5%-os, míg 2007. évi bevallásában 1,1%-os árrést mutatott ki. Az áruértékesítés bevételeivel szemben mindkét évben jelentősen nagyobb összegű beszerzési értéket számolt el.

Az elsőfokú adóhatóság 2006. és 2007. évekre költségvetési kapcsolatok átfogó ellenőrzését végezte a felperesnél, melynek eredményeként hozott határozatában kötelezte általános forgalmi adó, társasági adó és társas vállalkozások különadója nemekben összesen 4.592.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 2.296.000 forint adóbírság, 2.101.000 forint késedelmi pótlék és 20.000 forint mulasztási bírság megfizetésére. Rögzítette, hogy a felperes bevallásaiban alacsony árrést mutatott ki, a felperesi képviselő a szokásos árrést nyilatkozatában 5-50%-ig terjedő

mértékben határozta meg. Az értékesített áruk nagyrészt nem voltak beazonosíthatók, magasabb a beszerzési ár, mint a kapcsolódó bevétel, valamint a pénztáregyenleg több alkalommal is negatív volt. Ezért az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására, így azt a hatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108.§-a alapján becsléssel állapította meg. Ennek során szűrőpróbaszerűen kiválasztott hónapokban megvizsgálta a beazonosítható áruk beszerzési és értékesítési árát, melyről tanúsítványt készített. A meghatározott árrések számtani átlaga 14%, a becsült árbevétel erre figyelemmel került meghatározásra.

A felperes fellebbezésében a becslés jogalapja mellett vitatta annak módszerét is.

Az alperes a 2011. december 30-án kelt 1842337497/2011. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy a revízió a kibocsátott számlák alapján, azokat tételesen megvizsgálva végezte el az árbevétel tevékenységek szerinti megbontását. Az adózó irataira, bizonylataira és könyvelésére alapozva határozta meg a különböző tevékenységeket és az azokhoz kapcsolódó bevételeket. A vizsgált években a felperes veszteséget mutatott ki az értékesítési tevékenysége tekintetében, azonban figyelemmel a felperesi képviselő nyilatkozatára is a cég kereskedelmi tevékenységét ténylegesen nyereséggel végezte. A becslés fennállásának jogalapját az elsőfokú hatóság bizonyította, annak módszerét helyesen választotta meg. A módszer attól függ, hogy milyen adatok állnak rendelkezésre, az elsőfokú hatóság felhasználta a meglévő bizonylatokat, adatokat és az azokból nyert információkat helyes logikával dolgozta fel.

A felperes keresete folytán eljáró Pécsi Törvényszék jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Hivatkozott az Art. 108.§ (1), (2) bekezdésében és (3) bekezdés c) pontjában írtakra. Rögzítette, hogy az alperes határozatával részletesen indokolta azokat a körülményeket, amelyek a becsléshez vezettek. Feltárta azokat az ellentmondásokat, amelyekre figyelemmel alaposan lehet következtetni arra, hogy a felperesnél becslés alkalmazására volt szükség. A kirendelt szakértő megerősítette szakvéleményében, hogy a bejövő számlákon szereplő áruk jelentős hányada nem feleltethető meg egyértelműen a kimenő számlákon, illetve a leltárban szereplő áruknak, ezáltal az eszközök sorsának nyomon követése lehetetlen. A bevételek nem kerültek megbontásra tevékenység szerint, ezek miatt rejtve maradt az áruértékesítéshez kapcsolódó bevételekhez képest elszámolt túlzott összegű ELÁBÉ. A felperes képviselőjének nyilatkozata is azt támasztotta alá, hogy a tevékenységét a cég nyereségesen végezte el, annak árrését 5-50%-ban határozta meg, mégis a bevallások a nyereséges tevékenységet nem mutatták. Az alperes joggal következtetett arra, hogy a felperes iratai nem alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására, a beszerzett

szakértői véleményre figyelemmel a bíróság arra az álláspontra jutott, hogy a becslés jogalapja fennállt.

Az alkalmazott becslés módszere sem volt jogszerűtlen. Az adóhatóság által alkalmazott 14%-os árrés nem tűnik eltúlzottnak a felperesi képviselő által megjelölt árréshez viszonyítva. A szakvélemény sem tudta az alperes által alkalmazott haszonkulcs nagyságát kétségesse tenni. A felperes könyvelése a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sz tv.) 15.§ (1) bekezdésében foglalt kívánalmaknak nem felelt meg, az ott rögzített adatok nem támasztják alá a bevallásban foglaltakat.

A bíróság nem vette figyelembe a szakértő azon megjegyzését, mely szerint az összehasonlító becslés valósabb eredményt eredményezett volna, hiszen erre vonatkozóan a felperes kereseti kérelmet nem terjesztett elő, nem kifogásolta ennek elmaradását. A felperes a becslés jogalapját és annak módszerét vitatta, ebbe viszont nem tartozott bele az összehasonlító becslés alkalmazásának hiányolása. A szakértői vélemény alátámasztotta az alperesi határozatban foglaltakat.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresetnek való helytadást kérte. Kifejtette, hogy a bíróság a döntéshez szükséges tényállást teljes körűen feltárta, a szükséges bizonyítási eljárást lefolytatta, ugyanakkor a megállapított tényállásból helytelen következtetést vont le.

A kirendelt igazságügyi szakértő azt a megállapítást tette, hogy „a jelenlegi törvényi előírások szerint a vállalkozásoknak nyilvántartásaikban nem kell biztosítaniuk azon feltételt, hogy minden beszerzésük egyértelműen hozzárendelhető és beazonosítható legyen a bevételeikhez”. Ez pedig ellentétes a bírósági ítéletben foglaltakkal.

Tévedett a bíróság akkor, amikor a becslés módszerét jogszerűnek minősítette a szakértői megállapításokkal ellentétben. A szakértő kifejtette, hogy a hatóság becslési módszere nem a valós adó alapját valószínűsítette, összehasonlító becslés alkalmazásával helyesebb eredményre lehetett volna jutni.

A felperesnek elegendő azt bizonyítani, hogy az alperes által alkalmazott becslés módszere nem volt jogszerű, de nem kellett volna más becslési módszere kereseti kérelmet előterjesztenie, hiszen ez meghaladta volna a közigazgatási per kereteit. A keresetlevél második oldal utolsó bekezdésében a felperes egyértelműen jelezte, hogy amennyiben a becslés feltételei fennállnak, akkor is más módszerek útján juthatott volna az alperes reális adatokhoz az adó alapjának megállapítása során. A fentiekre figyelemmel tévedett a bíróság amikor a becslés módszere körében kereseti kérelem hiányában nem vette figyelembe a szakértő által rögzítetteket.

Sérült a Pp. 206.§ (1) bekezdése is mivel a bíróság a rendelkezésre álló tényeket és bizonyítékokat okszerűtlenül, a logika

szabályainak is ellentmondóan értékelte. Az Art. 108.§-ának sérelmével került megállapításra, hogy a becslés jogalapja fennállt, annak módszere jogszerű.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a jogerős ítélet hatályában fenntartását.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A felülvizsgálati bíróság kötve van a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértésekhez, azokon nem terjeszkedhet túl. (Pp.270.§ (2) bekezdés, 272.§ (2) bekezdés) A Kúria a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§ (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogsabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem állapítható meg.

A megjelölt jogszabálysértésnek konkrétan kell lennie, a felperes a kilenc bekezdésből álló Art. 108.§-át mint megsértett jogszabályt bekezdés nélkül jelölte meg, mely általános hivatkozásnak minősül.

A becslés alkalmazásának jogszerűségét az adóhatóság bizonyította, a felperes iratai valóban nem voltak alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására figyelemmel a hatósági határozatokban megjelölt ellentmondásokra. Az Art. 108.§ (4) bekezdésében megjelölt felsorolás példálózó, erre utal a „különösen” szó. Az ügyben eljáró bíróság a felperes álláspontja szerint is teljes körűen feltárta a döntéshez szükséges tényállást, így a becslés jogalapjának vitatása nem foghat helyt.

A szakértői vélemény tartalmazza azt a megállapítást, hogy a felperesi számlázási gyakorlat hiányosságai miatt az egyes eszközök értékesítése beazonosíthatatlan abból a szempontból, hogy ezeket a felperes mikor és mennyiért szerezte be, illetve értékesítette. Ebből a bíróság okszerűen vonta le azt a következtetést, hogy a bejövő számlákon szereplő áruk jelentős hányada nem feleltethető meg egyértelműen a kimenő számlákon, illetve a leltárban szereplő áruknak, ezáltal az eszközök sorsának nyomon követése lehetetlen. A fentiekkel nem ellentétes az a szakértői megállapítás, miszerint a törvényi előírásokra figyelemmel a vállalkozásoknak nyilvántartásaikban nem kell biztosítaniuk azon feltételt, hogy

minden beszerzésük egyértelműen hozzárendelhető és beazonosítható legyen a bevételeikhez.

A felülvizsgálati bíróság jelzi, hogy az Art. 108.§ (9) bekezdésére figyelemmel a becslés alapján számított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja. A beszerzések és értékesítések részbeni beazonosíthatatlansága egyrészt megalapozza a becslés jogalapját, másrészt akadályát képezi a felperesi bizonyításnak.

A felperes keresetlevelében a keresete részévé tette a fellebbezésében írtakat. A fellebbezésben vitatta a becslés módszerét. A felülvizsgálati bíróság osztja azt a felperesi álláspontot, hogy az alperes által alkalmazott becslés módszere jogszerűtlenségének bizonyítása mellett a felperesnek a becslés jogszerű módszerére kereseti kérelmet külön nem kellett előterjesztenie. Az ezzel ellentétes elsőfokú bírósági megállapítás nem jogszerű, mindez azonban az ügy érdemére nem hatott ki.

Az Art. 108.§ (5) bekezdése értelmében a bevétel vagy a kiadások egy részének ismeretében az adóalap valószínűsíthető a bizonylatok, adatok, nyilatkozatok beszerzésével, szemlével, próbagyártással, leltározással és más hasonló módszerrel.

A becslés módszerét az adóhatóság jogosult meghatározni az ügy körülményeire figyelemmel. Az adóalap elsődlegesen bizonylatok, adatok és nyilatkozatok beszerzésével valószínűsíthető. Az adóhatóság jogszerűen járt el, amikor az adóalapot a felperes meglévő iratai, bizonylatai és könyvelése értékelésével határozta meg egyes hónapok bevételeinek és kiadásainak tételes vizsgálatával. A beszerzett igazságügyi szakértői véleményt egységesen kell értékelni, figyelembe véve a felperesi ügyvezetőnek a cég által alkalmazandó árrés nagyságára vonatkozó nyilatkozatát. Önmagában az, hogy összehasonlító becslés alkalmazásával pontosabban lehetett volna meghatározni az árrést, nem jelenti azt, hogy a hatósági módszer jogszerűtlen volt.

Egyetért a Kúria a jogerős ítélet azon megállapításaival, hogy a 14%-os árrés a felperesi képviselő által előadotthoz képest nem eltúlzott és a kereskedelmi gyakorlatban kialakult haszonkulcshoz képest szerényen kalkulált.

A Kúria utal arra is, hogy a szakvélemény szerint az adóhatóság az árrést alacsonyabb összegben mutatta ki a valóságosnál.

A fentiekre figyelemmel a Kúria a Pp.275.§ (3) bekezdése szerint eljárva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A perköltség viselésére vonatkozó rendelkezések a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdésén és a 6/1986. (VI.26.) IM. rendelet 13.§ (2) bekezdésén alapulnak. Az

illetékekről kiadott 1993. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdéséből fakadóan a feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes tartozik megfizetni.

Budapest, 2014. január 06.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Kovács András s.k. bíró