

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.054/2013/5.szám

A Kúria a Dr. ügyvéd által képviselt felperesnek a Dr. jogtanácsos által képviselt Budapest Főváros Kormányhivatala alperes elleni helyi adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. október 2. napján kelt 16.K.30.722/2012/4. számú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 5. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 16.K.30.722/2012/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 500.000 /ötszázezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

Az elsőfokú adóhatóság 2002.-2008. évekre a felperesnél, illetve jogelődjénél 2002.-2007. évekre helyi iparűzési adó, 2008. évre adóelőleg számítása tekintetében adóellenőrzést végzett, melynek eredményeként meghozott határozatában - az ellenőrzési jegyzőkönyvben tett megállapításokra figyelemmel - kötelezte a felperest 50.372.703 forint pénzügyileg rendezendő adóhiány, 19.751.489 forint adóbírság, 15.969.542 forint késedelmi pótlék és 1.016.457 forint mulasztási bírság megfizetésére. Az indoklásban megállapította, hogy az adóhiányt a jogelődnél több hibahatás, a jogutódnál egy hiba eredményezte. A hibahatások az eredménykimutatás és az adóbevallások eltéréseiből származtak. A

határozat utalt az ellenőrzési jegyzőkönyvre, mely szerint az iparüzési adóbevallások levezetésének eltéréseit a hatóság a felperes éves beszámolójának eredménykimutatásához képest állapította meg. Az adóellenőrzés alapbizonylatai a vizsgált évek éves beszámolójának eredménykimutatása és a hozzá kapcsolódó főkönyvi kivonat, a társasági adóbevallás eredménylevezetését tartalmazó betétlapja, szerződések, számlák és főkönyvi kartonok voltak. Az iparüzési adóalapok megállapításának irányadó dokumentumát az alapbizonylatok szűrőpróbaszerű ellenőrzése mellett a felperes éves beszámolójának szöveges és számszaki részei képezték.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd a 2009. november 9. napján kelt B-16183/3/2009. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érvelése szerint az önkormányzati adóhatóság által lefolytatott ellenőrzés és az elsőfokú határozat megfelel az adóalapok és az adókülönbözetek megállapítása tekintetében a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) vonatkozó rendelkezéseinek. Nem lelhető fel olyan irat, amely arra utalna, hogy a felperes átadott volna az önkormányzati adóhatóság részére olyan iratokat, amelyek az iparüzési adóbevallásokban szereplő számítások helyességét igazolnák. A másodfokú határozat indoklása az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 129.§ (2) bekezdésére hivatkozva egyszerűsített formájú.

A felperes keresettel támadta az alperesi jogelőd határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát és ennek eredményeként hatályon kívül helyezését. Álláspontja szerint az adóhatóság nem tárta fel teljeskörűen a tényállást, nem tette vizsgálat tárgyává azokat az iratokat, amelyekből a felperes javára szolgáló körülmények megállapíthatók. Ezt meghaladóan sérült az indoklási kötelezettség, figyelmen kívül hagyásra került a gondos ügyintézés elve.

A bírósági eljárás időtartama alatt az alperes a 2012. január 19. napján kelt V-B-007/00726/1/2012. számú határozatával módosította jogelődje határozatát és 2003. évre 357.442 forint adóbírságot, 2004. évre 1.837.166 forint adóbírságot helyesbítés jogcímén törölt, valamint a határozat indoklását módosította. Megállapította, hogy jogelődje határozata nem tekinthető jogszerűnek, mivel indoklási kötelezettségének nem, vagy nem kellő részletezettséggel tett eleget. Kifejtette, hogy az adóhiány keletkezéséhez vezető eltérések döntő súllyal a közvetített szolgáltatások értékének elszámolhatósága körében merültek fel. Ennek okai elsődlegesen könyveléstechnikai eltérésekben - a felperes saját eredménykimutatása és az iparüzési adó bevallása közötti különbségek - keresendők, másodlagosan visszavezethetők a helyi adóra és a társasági adóra irányadó jogszabályi rendelkezések felcserélésére, téves értelmezésére. A társasági adóbevallás és a

helyi iparűzési adó bevallása egymást nem helyettesíti, a két adónemre vonatkozóan eltérő jogszabályi rendelkezések az irányadók az adóalapra és a csökkentő tételek számítására. A társasági adóbevallás adattartalmát csak tájékoztató jelleggel lehet figyelembe venni az iparűzési adó tekintetében lefolytatott ellenőrzés során. A Htv. meghatározása szerinti közvetített szolgáltatás fogalmának tartalma nem azonos a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) szerinti közvetített szolgáltatások körével, ugyanis, az igénybevett szolgáltatással nem csökkenthető az iparűzési adó alapja.

Az elsőfokú határozat számszaki hibát tartalmaz az adóbírság mérséklése körében, ezért vált szükségessé az adóbírság egy részének törlése.

A törvényszék jogerős ítéletével a módosított alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Hivatkozott a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 336/A.§ (2) bekezdésére, 339/B.§-ára, az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdéseire, a Tao tv. 1.§ (5) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3.§ (4) bekezdés 1. pontjára és a Htv. 52.§ 40. pontjára. Rögzítette, hogy a felperes eredménykimutatása, az iparűzési adóbevallása és a társasági adóbevallása nem minden adat tekintetében egyezett meg. A társasági adó és a helyi iparűzési adó tekintetében alkalmazandó közvetített szolgáltatások fogalma szignifikáns eltérést nem mutat, a két fogalommeghatározás nem tér el értékelhető és széles körben egymástól. A hatósági eljárás során keletkezett határozatokból és egyéb iratokból nem állapítható meg egyértelműen, hogy mely közvetített szolgáltatások tekintetében van eltérő megítélés a felperesi és az alperesi álláspont között. Amennyiben a bevallásokban szereplő adatok nem fogadhatók el, úgy a vizsgálatnak ki kell terjednie az adózó alapbizonylati szintig történő vizsgálatára. Az alperes a felperes eredménykimutatása alapján tette meg megállapításait, az eredménykimutatásban szereplő közvetített szolgáltatások értékét fogadta el, ugyanakkor a számszerűsített adatok ezzel nem egyeznek meg minden esetben. A felperes bevallásaiban szereplő adatok mögött minden esetben számviteli bizonylatoknak kell lenniük és az azok alapjául szolgáló gazdasági események az adókötelezettséget keletkeztető jogi tények. Amennyiben a felperesi adóbevallásban szereplő adatokat az önkormányzati adóhatóság az iparűzési adóbevallás vizsgálata során nem fogadja el, nem mellőzhető az adott, konkrét gazdasági eseményekre figyelemmel kiállított bizonylatok vizsgálata. Az alperes az Art. 97.§-ában írt tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett eleget, a megállapított tényállást a Pp. 336/A. §-a alapján a perben sem igazolta.

Az új eljárásban az elsőfokú adóhatóság a vizsgált adóévek vonatkozásában a tényállás-tisztázási kötelezettség teljesítése során a felperesi alapbizonylatok vizsgálatát nem mellőzheti és ezen alapbizonylatok vizsgálatának eredményeként a szükséges bizonyítási eljárás lefolytatását követően lesz abban a helyzetben, hogy jogszerű döntését meghozza.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az első fokon eljáró bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes a Pp. 164.§ (1) bekezdésével és 206.§ (1) bekezdésével. A revízió a döntéshozatalhoz szükséges mértékben a bizonyítási eljárást lefolytatta és a tényállást feltárta. Az ellenőrzési jegyzőkönyv rögzítette, hogy melyek voltak az adóellenőrzés alapbizonylatai és, hogy az iparüzési adóalapok megállapításának irányadó dokumentumait az alapbizonylatok szűrőpróbaszerű ellenőrzése mellett a felperes éves beszámolóinak szöveges és számszaki részei képezték. A felperes által készített, egyszerű számadatokat tartalmazó és bizonyítékkal nem alátámasztott táblázat önmagában nem alkalmas arra, hogy az adóellenőrzés megállapításait megkérdőjelezze. Egy bírósági döntésre hivatkozva kifejtette, hogy a bizonyítási teher megfordulására csak akkor kerülhet sor, ha a felperes a tényállás valótlanágát hitelt érdemlő bizonyítékkal megcáfolja. Az alperesnek jogkérdésben kellett döntenie, így további bizonyítási kötelezettség nem terhelte. Jogszerűen nem került figyelembe vételre az állami adóhatóság által lefolytatott ellenőrzések eredménye, hiszen más adónemek tartoznak az állami adóhatóság hatáskörébe, mint az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok ismeretében dönt, a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

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 helyes megállapításokat tett.

Jogszabálysértésként a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a

Kúria nem tárt fel.

A törvényszék a Pp. 221.§ (1) bekezdésében meghatározott indokolási kötelezettségének eleget tett, a keresetet kimerítette.

A Kúria osztja a jogerős ítéletben tett megállapításokat, a felülvizsgálati kérelemben írtakra figyelemmel az alábbiakat fejti ki.

A Htv. 39.§ (1) bekezdése értelmében állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel, csökkentve az eladott áruk bekerülési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével, az anyagköltséggel.

A felek által sem vitatottan az adóhiány megállapításához elsődlegesen a közvetített szolgáltatások értékének a bevallástól eltérő megállapítása vezetett. A társasági adó körében a közvetített szolgáltatás fogalmát a Tao tv. 1.§ (5) bekezdésére figyelemmel az Sztv. 3.§ (4) bekezdés 1. pontja, míg a helyi adók tekintetében a Htv. 52.§ 40. pontja határozza meg. A két definíció egymást fedi, az ezzel ellentétes alperesi álláspont nem jogszerű.

A felperes társasági adóbevallásában és helyi iparüzési adóbevallásában feltüntetett közvetített szolgáltatás értékek közel azonosak, ezeknek ellentmond a felperes eredménykimutatásában feltüntetett közvetített szolgáltatás értékekre vonatkozó adatsor. Sem az első, sem a másodfokú hatóság nem indokolta meg, hogy miért az eredménykimutatásban rögzített közvetített szolgáltatás értékeket fogadta el kiindulási pontként az adóalap megállapítása során. Amennyiben az adóhatóság az iparüzési adóbevallásban szereplő adatokat nem fogadja el, úgy számot kell adnia az eltérés okáról (okairól), az alapbizonylatokat gazdasági eseményenként vizsgálnia szükséges, valamint köteles figyelembe venni és értékelni az adózó javára szolgáló tényeket is, így jelen esetben a felperes társasági adóbevallását és az ahhoz kapcsolódóan az állami adóhatóság által tett megállapításokat. Az alapbizonylatok szűrőpróbaszerű ellenőrzése nem adhat alapot a helyi iparüzési adóbevallással ellentétes megállapítások rögzítésére, ehhez az alapbizonylatok teljes körű vizsgálata szükséges.

A felülvizsgálati kérelemmel érintett körben a jogerős ítélet ekként nem jogszabálysértő, ezért azt a Kúria a Pp. 275.§ (3) bekezdés alapulvételével hatályában fenntartotta.

A Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdésére figyelemmel a felperes köteles az alperes részére felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

Az alperes személyes illetékmentességére tekintettel a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Budapest, 2014. március 03.

*Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó
bíró, Dr. Heinemann Csilla s.k. bíró*

A kiadmány hiteléül:

írnok