

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.450/2013/8.szám

A Kúria a dr. Séllei Imre ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kiss Barbara jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 22. napján kelt 12.K.26.883/2013/23. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 25. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.26.883/2013/23. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 25.000 (azaz huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 482.300 (azaz négyszáznolcvankettőezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a megbízólevéllel a felperesnél 2005.-2007. évekre egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést végzett, és megállapította, hogy adózó leltár-, átsorolt tárgyi eszközök, alapanyagok, áruk, félkész termékek nyilvántartása nem a valóságnak megfelelően tartalmazza a készleteit, továbbá jogsértő a készleteknek a bekerülési értékhez képest történt felértékelése. A vizsgálat eredményeként könyvek, nyilvántartások előírásoktól eltérő vezetése miatt felperest a határozatával mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. A fellebbezés folytán eljáró másodfokú hatóság a határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta, ellene a felperes keresetet nem

terjesztett elő.

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél társasági adó (tao) adónemben 2008. évre végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2011. október 24. napján kelt határozatával a felperest 4.823.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 2.411.000 Ft adóbírság és 1.270.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2012. február 10-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy adózó a 2008. január 01-jei nyitókészletét 2008. december 31-ig teljes egészében, a bevételeivel szemben, anyagjellegű ráfordításai között elszámolta, de értékesítést vagy selejtezést hitelt érdemlő módon nem bizonyított. A ráfordításként - jogszabálysértően - elszámolt 26.146.113 Ft-tal ezért az elsőfokú hatóság megnövelte az adózás előtti eredményt, és amiatt, mert a kiskereskedelmi tevékenységből illetve a kellékanyag értékesítésből származó árbevétellel szemben elszámolható anyagjellegű ráfordítások összegének a meghatározására az adózó iratai alkalmatlanok voltak, ezek összegét becsléssel állapította meg. A becslés eredményeként pedig 743.000 Ft eladott áruk beszerzési értékével és 1.667.000 Ft saját előállítású készletváltozás értékével csökkentette az adózás előtti eredményt.

Az elsőfokú adóhatóság határozata indokolásában kifejtette továbbá, hogy az adózó a tao bevallásában annak ellenére számolt el 8.717.000 Ft adóalap csökkentő tételt fejlesztési tartalék jogcímén, hogy az nem szerepelt a 2008. évi egyszerűsített éves beszámolójában, továbbá a fejlesztési tartalék képzésével kapcsolatos döntés utáni könyvelési tétel - az eredménytartalékból történő lekötés és a lekötött tartalékba történő átvezetés - a társaság könyvelésében nem került átvezetésre, és az adóév utolsó napján sem került kimutatásra. Az ellenőrzés jogszerűen nem fogadta így el az összeget adóalap csökkentő tételként.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Sérelmezte többek között, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségét nem teljesítette, illetve az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során a 2005.-2007. évekre tett megállapításai számszaki vonzatát nem állapította meg.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolásában rögzítette, hogy felperes bizonyítási indítványa alapján szakértői bizonyítást rendelt el, a szakvéleményben foglaltakat a felek elfogadták. A szakértő megállapításaira is figyelemmel a felperes eljárása nem felelt meg a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 165.§ /1/-/2/ bekezdéseiben, valamint a 166.§ /2/ bekezdésében foglaltaknak,

számviteli bizonylatai alapján az adóellenőrzés nem volt elvégezhető, ezért az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§ /5/ bekezdése értelmében jogszerűen alkalmazott becslést. A szakértő szakvéleménye és személyes előadása szerint - az alkalmazott módszerre is figyelemmel - összecszerűségében helyes az alperes határozata.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a határozatban a készletnyilvántartással, leltározással kapcsolatosan megállapított szabálytalanság az adóhatóság számára nem teremt ellenőrzési kötelezettséget a megbízólevélben előírt időszakot megelőző adóévekre. Az Art. 93.§ /6/ bekezdése pontosan tartalmazza a megbízólevél elemeit, a revizor nem belátása szerint, hanem kizárólag a megbízólevélben foglalt tartalommal végezhet ellenőrzést. A perbeli esetben a 2008. év volt a vizsgálat alá vonva, ezért az ezt megelőző időszak vizsgálatára az adóellenőrzés nem terjedhetett ki, sem a méltányos eljárás elve, sem az adózó javára szolgáló körülmények adóhatósági feltárásának az Art. 97.§ /6/ bekezdésében előírt kötelezettsége alapján.

A mulasztási bírság kiszabását eredményező adóellenőrzés nem keletkeztetett adóellenőrzéssel lezárt időszakot, így felperes az Art. 49.§ /2/ bekezdésében foglaltak szerint önellenőrzéssel a hatóság által megállapított hibákat, hiányosságokat kijavíthatta volna. Az önellenőrzés végrehajtására a hatóságot kioktatási, felhívási kötelezettség nem terhelte. A felperes az önellenőrzés lehetőségével nem élt, az adóellenőrzés kapcsán pedig az alperesnek, illetve az elsőfokú adóhatóságnak sem lehetősége, sem kötelezettsége nem volt arra, hogy a készletekkel, leltározással kapcsolatos felperesi mulasztást a helyes társasági adóalap megállapítása érdekében korrigálja.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Art. 97.§ /4/ és /6/ bekezdés szerinti, az alperest terhelő tényállás tisztázási kötelezettség elmulasztását jogsértően tolerálta, az eszköznyilvántartások, a készletváltozások, a leltározási gyakorlat miatt szükséges lett volna a 2008. évvel együtt a megelőző évek vizsgálata is. Az adóhatóságnak az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzésből nyilvánvalóan és közvetlenül rendelkezésére álltak azok a tények, amelyeket az Art. 1.§ /6/ bekezdése szerinti méltányos eljárás alapelvét betartva az adózó javára kellett volna értékelnie, és a megbízólevél kereteit meghaladóan is jogában állt volna eljárnia. Az Art. 120.§ /1/ bekezdés c) pontja alapján ugyanis hatósági eljárás indulhat az ellenőrzés során feltárt jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására, amelynek során a 104.§ /4a/ bekezdés alapján akár újabb ellenőrzésre is sor kerülhet, ha a határozat meghozatalához a tényállás tisztázása válik szükségessé.

A felperes a Kúriára 2013. augusztus 16-án érkezetten felülvizsgálati kérelem indokainak kiegészítése megnevezésű beadványt terjesztett elő.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási /Pp. 260.§/, jogkérdésben felülvizsgálati /Pp. 270.§/ kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a felülvizsgálati kérelem előterjesztésére meghatározott határidőben megjelölt jogszabályok illetve indokolás alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság által megsértett jogszabályként a Pp. egy jogszabályhelyét sem jelölte meg, a felülvizsgálati kérelmében az adóhatóság eljárására irányadó Art. meghatározott rendelkezéseire hivatkozott, sérelmezve, hogy az ellenőrzés nem terjedt ki a 2008. évet megelőző adóévekre is.

Az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást /Art. 86.§ /1/ bekezdés/. Az ellenőrzés az erről szóló megbízólevél kézbesítésével, egy példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. A megbízólevél tartalmazza az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok tekintetében, milyen ellenőrzési típus keretében vizsgálhatók /Art. 93.§ /1/, /6/ bekezdés/.

A felperesnél a revízió az Art. 87.§-ának /1/ bekezdés a) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott, míg megelőzően a c) pontba sorolt, az egyes

adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést valósított meg.

Az egyes adókötelezettségek ellenőrzésének szabályait az Art. 118.§-a tartalmazza, amely szerint az adóhatóság elsősorban az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e. Különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszédésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi. Hibák, hiányosságok esetén ezek megszüntetését, a mulasztás pótlását - megfelelő határidő tűzésével - az ellenőrzés megállapításairól hozott határozatában írja elő az adóhatóság. Az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során tett megállapítások alapján az adóhatóság elrendelheti a bevallás utólagos ellenőrzését is.

A bevallások utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának /1/ bekezdése értelmében az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is.

A felperes nem jelölt meg olyan jogszabályhelyet, amely vonatkozásában ellenőrzési kötelezettséget teremtett volna, a hatóság kötelező vizsgálati eljárását, amelyet elmulasztott volna. Jogszerűség vizsgálatához szükséges az adott norma meghatározása, amelynek hiányában jogsértés nem állapítható meg. Felperes részéről az Art.-nek a felülvizsgálati kérelemben megjelölt rendelkezései vizsgálat kiterjesztési szabályokat nem tartalmaznak. Az Art. 97.§ /4/ és /6/ bekezdése az adóhatóság jogait és kötelezettségeit határozza meg az ellenőrzési eljárásban, az Art. 120.§ /1/ bekezdés c) pontja azt írja elő, hogy a hatósági eljárás az ellenőrzés során feltárt jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására irányul, az Art. 104.§ /4a/ bekezdése pedig hatósági eljárásban az ellenőrzés lehetőségét teremti meg.

Az Art. 1.§ /6/ bekezdésben foglalt azon alapelvi rendelkezés, hogy „az adóhatóság köteles méltányosan eljárni”, továbbá az Art. 97.§ /6/ bekezdésének azon előírása, hogy „az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni” - sem tartalmaz vizsgálat kiterjesztési szabályt.

Azok a tények, hogy az adóhatóság ugyanazon adózónál, egymást követő adóévekre, nem azonos fajtájú ellenőrzést végzett, jogszabályi alap nélkül nem teremtenek kötelezettséget az adóhatóságnak arra, hogy ugyanazon adózónál, egymást követő

adóévekre, azonos fajtajú ellenőrzést végezzen.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a felperest az alperes felülvizsgálati költsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 50. § /1/ bekezdése, és a 6/1986./VI.26./IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2014. március 20.

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