

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.705/2013/5.szám

A Kúria a dr. Varga Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Varga Balázs ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Schaffer Móric jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Középdunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 20-án kelt 11.K.27.039/2013/5. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 6. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.039/2013/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 373.800 (háromszázhetvenháromezer-nyolcszáz) forint kereseti és 623.000 (hatszázhuszontháromezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2007-2008 évekre vonatkozóan bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott. A felperes a vizsgált években autómosót üzemeltetett, veszteségesen. A vizsgálat megkezdését követően végzett operatív ellenőrzés feltárta, hogy a felperes munkavállalóit szabályszerűen nem jelentette be, illetve nyugtaadási kötelezettségének sem tett eleget. A felperes 2007. évben átlagosan 1,5, 2008. évben pedig 1,9 fő alkalmazottat jelentett be, míg 2011. évben 4 fő alkalmazottal dolgozott. Ehhez képest a 2011. évi árbevétele elmaradt a 2007-2008 évben elért árbevételétől. A fentiek alapján az adóhatóság az árbevétel becslését végezte el. Meghatározta az 1 fő dolgozóra vetített árbevételt, majd azt felszorozta alkalmazottainak számával.

Mindezek eredményeképpen a felperes terhére 6.230.000 Ft általános forgalmi adóhiányt állapított meg, mely után 3.115.000 Ft adóbírságot és 2.667.000 Ft késedelmi pótlékot szabott ki.

A felperes fellebbezés folytán eljárta alperes a 3564347275. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az első fokú bíróság az alperesi határozatot az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Azt nem vitatta, hogy a becslési eljárás lefolytatásának jogalapja fennállt, viszont álláspontja szerint az alperes által alkalmazott becslési módszer mechanikus, a tényleges tevékenységet és a tevékenység folytatásának körülményeit nem vette figyelembe. Kiemelte, hogy a lefolytatott bizonyítási eljárás során igazolást nyert, hogy a felperes teljes és részmunkaidős alkalmazottakat, alkalmi munkavállalókat foglalkoztatott, és a csúcsidőszakban a családtagok is besegítettek. Önmagában a 2011. júniusi operatív ellenőrzés során tapasztalt 4 fő foglalkoztatása nem elegendő annak alátámasztására, hogy a felperes a 2007-2008. évi gazdasági tevékenységét folyamatosan 4 fő teljes munkaidős dolgozóval látta el. Miután rendelkezésre állnak a vízfogyasztás hiteles adatai, az adott évben felhasznált mosószer mennyiség, így lehetőség van az egyes mosástípusokra lebontva meghatározni az árbevétel nagyságát. Ezek a kontrolladatok szükségesek ahhoz is, hogy megállapítható legyen az alperes által használt becslési módszer megfelelősége. Az alperes által alkalmazott becslési módszer alapján ugyanis nem határozható meg az, hogy az adott kapacitás mellett a felperes az alperes által megbecsült árbevételt reálisan teljesíthette-e. Az alperesi becslési módszer hiányossága az is, hogy azzal számol, hogy a felperes az év minden napján reggel 7 órától 19 óráig nyitva van. Kétségtelen, hogy a felperes a rossz idő miatti bezárást nem dokumentálta, ugyanakkor a bíróság megítélése szerint nem lehetett reálisan feltételezni azt, hogy bármely szolgáltató az év minden napján kapacitását 100%-osan kihasználva dolgozik. A kontrolladatok beszerzése és a felperesi tevékenység egyéniesítése alapján lehet a felperesnél az árbevételt megfelelően megbecsülni.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével az első fokú bíróság új eljárás lefolytatására történő kötelezését kérve. Megítélése szerint a bíróság ítélete megalapozatlan, a rendelkezésre álló tényeket, körülményeket tévesen értékelte, illetve az ügy szempontjából meghatározó körülményeket nem vette figyelembe a becslési módszerének vizsgálatakor. Állította, hogy az alkalmazott becslési módszere objektív, ezáltal egyértelműen meghatározható. Kiemelte, hogy a becsléssel szemben a felperesnek mindvégig lehetősége volt

ellenbizonyításra, kalkuláció benyújtására, azonban sem a közigazgatási, sem a peres eljárásban illet nem terjesztett elő. A társaság képviselője elismerte, hogy a mosószer, illetőleg anyagfelhasználás nem követhető vissza. Több alkalmazottja azokon a napokon is számlát bocsátott ki, amikor az órajelentők adatai alapján nem is dolgoztak. A felperes sem az átlagár, sem az esős napok, illetve a D. Zrt. részére adott kedvezmény tekintetében bizonyítékot, igazolást nem csatolt, perbeli előadásai csupán állítások szintjén maradtak. A kontrolladatok alkalmazása azért kizárt, mert a szolgáltatások értékének összehasonlítása nem megfelelő, és hiába áll az alperes rendelkezésére a vízfogyasztás összmenyisége, mivel az egyes berendezéseknél vízfogyasztó számláló nem működött. Nem választható szét a berendezések, padlók, csempék tisztításához és autómosáshoz használt vízmennyiség, így a vízfogyasztásból sem lehet visszakövetkeztetni az elvégzett munka mennyiségére. Téves az az ítéleti megállapítás is, hogy a családtagok foglalkoztatásának bejelentése szükségtelen, mert a tárgyidőszaki társadalombiztosítási szabályozás ezt kötelező jelleggel előírja. Ugyanakkor ez a felperesi gazdasági forma esetében nem értelmezhető, mert ilyen alkalmazásra esetében nem kerülhet sor. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság az operatív ellenőrzés tapasztalatai, az üzleti partnerek nyilatkozatai, a beállók helyek száma alapján az ésszerűség és a közgazdasági racionalitás szerint végezte el számításait. A módszer objektív, hiszen a foglalkoztatotti létszám adott volt és a be nem jelentett alkalmazottak részére kifizetett bér is egyértelműen meghatározható volt.

A felperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272. § (2) bekezdés, 275. § (2) bekezdés, BH 2002.490.). A becslés jogalapjának vonatkozásában az ítéleti megállapításokat az alperes felülvizsgálati kérelmében nem érintette, a felperes részéről e tekintetben pedig csatlakozó felülvizsgálati kérelem nem érkezett. Ebből következően a felülvizsgálati eljárás a becslés módszerére vonatkozó jogerős ítéleti megállapítások körében volt lefolytatható.

Az adózás rendjéről szóló 203. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 108. § (2) bekezdése alapján az adóhatóságnak nemcsak a becslés jogalapjának fennálltát, hanem azt is bizonyítania kell határozatában, hogy az általa alkalmazott becslési módszer valószínűsíti az adó alapját. A valószínűsítés következtében az

egyes becslési módszerek más-más összepszerűségekre vezethetnek, de sem a pontatlanság, sem az eltérés, sem az, hogy adott tényállás mellett esetlegesen több módszer is alkalmazható, a törvényi feltételek megléte esetén nem teszi jogszerűtlenné az adott módszer kiválasztását. A felülvizsgálati kérelem nyomán a Kúria kiemeli, hogy a módszer meghatározása során az adóalapot nem a hasonló gazdasági tevékenységet folytató más adózókéhoz, hanem a becsléssel érintett vállalkozás saját, valós üzletmenetéhez kell a lehető legközelebb vinni.

Az Art. 108. § (5) bekezdése szerint a bevétel vagy a kiadások egy részének ismeretében az adóalap valószínűsíthető bizonylatok, adatok, nyilatkozatok beszerzésével, szemlével, próbagyártással, leltározással és más megfelelő módszerrel. A 108. § (6) bekezdése értelmében becsléssel kell megállapítani az adóalapot akkor is, ha az adóalap megállapítására az (5) bekezdés szerint azért nincs mód, mert sem a bevételekről, sem a kiadásokról adatok, iratok, más bizonyítékok nem álltak az adóhatóság rendelkezésére, és ezek hiánya nem az adózó érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza. A becslésnél az adóalapot az adóhatóság az eset körülményeire tekintettel valószínűsíti. Ennek során az azonos időszakban hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között folytató adózók – magánszemély adózó esetében a munkaviszony keretében hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között végzők – kereseti, jövedelmi viszonyait kell figyelembe venni. A becslési módszerek között aszerint kell különbséget tenni, hogy milyen adatok állnak a rendelkezésre.

A perbeli esetben a felperesnél az adatok fellelhetők voltak, azonban egy operatív ellenőrzés során feltárt adatkülönbség okán helyezkedett az alperes arra az álláspontra, hogy a felperes könyveiben rögzítettek nem felelnek meg a valóságnak. A becslés módszerét az adóhatóság jogosult meghatározni az ügy körülményeire figyelemmel. Az adóhatóság a Kúria álláspontja szerint jogszerűen járt el, mikor az adóalapot a felperes meglévő iratai, bizonylatai és könyvelése értékelésével határozta meg az operatív ellenőrzés adatainak figyelembevételével, és az üzleti partneri nyilatkozatok felhasználásával. Az alperes pontosan feltárta határozatában, hogy melyek azok az ellentmondások, amelyek miatt az általa alkalmazott becslés módszere reális. Reagált a felperes által végzett számításokra is és jogszerűen utalt arra is, hogy a felperes a becslés módszere tekintetében felvetett kifogásait semmiféle számítási móddal nem támasztotta alá, az általa megjelölt átlagárat árlistával, illetőleg egyéb dokumentummal sem igazolta. A Kúria kiemeli azt is, hogy a felperes által kifogásolt esős napok és a nyitvatartási órák figyelembe vétele az alperes által alkalmazott becslési módszerben megjelent. Az alperes a becslést a felperes által kimunkált és bevallott árbevétel alapján végezte el, amelyben nyilvánvalóan ezek az adatok már értékelésre kerültek. Az alperes

nem tett egyebet, mint a felperes által a bevallásába beállított árbevétel adatokat osztotta és szorozta fel az általa bizonyítottan foglalkoztatott alkalmazottak számával. Helyesen hivatkozott a társadalombiztosítási szabályokra is, segítőcsaládtagok alkalmazására a felperesi gazdasági társasági forma esetén nem kerülhet sor, így ezek figyelembe vétele sem jöhetett szóba. A jogerős ítélet tehát tévesen foglalt állást az alperesi becslési módszer egysíkúsága, mechanikussága mellett. A becslési módszer helytelenségét az nem támasztja alá, hogy egy adott tényállás mellett esetlegesen több módszer is kiválasztható, alkalmazható.

Összegezve a Kúria álláspontja az, hogy az alperes által alkalmazott becslési módszer nem kifogásolható, a felperes számításokkal nem támasztotta alá, hogy ez a becslési módszer miért nem alkalmas a valós adó alapjának megállapítására.

A fentiekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét e körben is elutasította.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes együttes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. június 26.

Huszárné dr. Oláh Éva sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró