

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.295/2013/6.szám

A Kúria az ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 13. napján kelt 3.K.27.013/2013/6. számú ítélete ellen a felperes által 11. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.013/2013/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 40.000 (negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 228.600 (kettőszázhuszonnyolcezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága a felperesnél 2009., 2010. évekre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként határozatával a felperest 3.074.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 1.537.000 Ft adóbírság, 749.000 Ft késedelmi pótlék és 100.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. Indokolása szerint felperes a vizsgált időszakban használt gépjármű illetve gépjármű-alkatrész kereskedelemmel, gépjármű-javítással, személygépkocsi kölcsönzéssel foglalkozott. Adózó a használt gépjármű értékesítések után fizetendő különbözei áfa-t az áfa analitikáiban nem szerepeltette, a benyújtott áfa bevallásaiban a "különleges eljárással megállapított adó" soron ezen értékei után csak adóalapot tüntetett fel, a különbözei áfa összegét nem. Adózó magatartása nem felel meg az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 2.§ a) pontja, 55.§

/1/ bekezdése, 56.§-a, 216.§-219.§ /2/ bekezdésében foglaltaknak. Az ellenőrzés feltárta továbbá, hogy felperes 2010. I. és II. negyedévben 2 db számlát a könyvelésében nem szerepeltetett, az azokon szereplő áfa összegeket analitikájában és bevallásaiban nem tüntette fel az Áfa tv. 55.§ /1/-/2/ bekezdésének, 59.§ /1/ bekezdése, 147.§ /1/-/2/ bekezdésének előírásai ellenére. E megállapítások alapján a revízió felperes terhére adókülönbözetet állapított meg.

Az adózó terhére feltárt adókülönbözet adóhiánynak minősül, amely adóbírárság és késedelmi pótlék alapot képez az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvénynek /a továbbiakban: Art./ az adóbírárságot szabályozó 170.§ /1/ bekezdése, 171.§ /1/ bekezdése, a késedelmi pótlékról rendelkező 165.§ /1/-/3/ bekezdései alapján. Az elsőfokú hatóság kifejtette, hogy a gazdasági társaságok működése során elkülönülnek egymástól a tulajdonos irányítási és ellenőrzési funkciói. A vezető tisztségviselőnek kell gondoskodnia az üzletszerű működés minden lényeges mozzanatához tartozó jogszabályi, szakmai előírás betartásáról. A könyvelő az adózóval áll jogviszonyban, az adóhatósággal nem, az adóhivatal pedig az adózóval áll kapcsolatban, aki/amely cselekményeiért teljes felelősséggel tartozik. A könyvelő „téves és/vagy hibás szakmai munkájának eredménye az adózót kötelezik, az adózó tartozik helytállással az adóhatóság által megállapított esetleges jogkövetkezményekért, függetlenül attól, hogy az kinek a munkájára vezethető vissza. Az adózó az ebből fakadó követelését a könyvelőjével szemben polgári úton érvényesítheti.

A felperesnek helytálló az érvelése a tekintetben, hogy az általa bevallott fizetendő áfa-hoz viszonyítottan a terhére megállapított adókülönbözet csekély mértékű, azonban a társadalmi közfelfogás szempontjából a 3,7 milliós megállapítás jelentősnek tekintendő. Az adózónak az első jogsértésére való hivatkozása is helyes, azonban annak jellege (nem új jogszabály alkalmazása) illetve a hosszabb adózói múlt, a kellő adózási tapasztalat nem indokolja kiemelt körülményként való értékelését.

Az elsőfokú hatóság az adóbírárság mérsékelésére okot adó kivételes méltánylást érdemlő körülmény hiányában az adóbírárság mértékét így 50%-ban írta elő.

A késedelmi pótlék mérsékelését megalapozó kivételes méltánylásra okot adó körülményt sem állapított meg, ezért a pótlékfizetés kezdő napját az általános szabály szerint az adó esedékességének a napjában határozta meg.

A fellebbezés folytán eljárta felperes a 2012. december 10. napján kelt számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint felperes a fellebbezésében előadta, hogy a könyvelő cége mulasztott, ami kivételes méltánylást érdemlő körülmény, bevétel eltitkolás nem történt, az adókülönbözet a bevallott, felszámított áfa-hoz viszonyítva 0-20% mértékű, az összes adóhiány összege az áfa-hoz képest 7,3%, első alkalommal

került sor jogsértés megállapításra, a kellő adózási tapasztalat a terhére nem értékelhető.

Az alperes szerint az elsőfokú hatóság az adóbírság és a késedelmi pótlék körében a jegyzőkönyvre vonatkozó adózói észrevétel minden lényeges felvetésére kimerítően reagált. Az állandó meghatalmazott mögöttes felelősségére vonatkozó szabályok az Art. 7.§ rendelkezései közül 2012. január 1-jével kikerültek, az adózó és állandó meghatalmazottja közötti jogvita tisztázása nem az adóhatóság hatáskörébe tartozik. Az, hogy az adóhiány az adózó könyvelőjének mulasztására vezethető vissza, a megállapítás szempontjából nem bír jelentőséggel, nem kivételes méltánylást érdemlő körülmény. Amennyiben az elsőfokú adóhatóság bevétel eltitkolást tárt volna fel, úgy 75%-os bírság mértéket kellett volna alkalmaznia, amiért nem azt állapított meg, még nem jelenti, hogy az 50%-os mértéktől el kellene térni. A revízió az adóhiányt a költségvetés szempontjából vizsgálva minősítette jelentősnek, más viszonyítási alapra történő hivatkozás nem foghat helyt. Az adózó első jogsértő mivolta a bírság mértékének csökkentését nem indokolja, ugyanis a cég 2006. óta működik, és a megállapítás a vizsgált két éves időszak nagy részét érinti. A késedelmi pótlék objektív jellegű szankció, a pénzhasználat ellenértékeként kell felszámítani. Az elsőfokú adóhatóság mérlegelési jogkörében eljárva, minden szempontot értékelve hozta meg döntését, a jogorvoslati eljárás során olyan méltányolható indok nem merült fel, amely az adóbírság mérsékelését, a késedelmi pótlék későbbi időponttól kezdődő felszámítását indokolná.

A felperes keresetében az adóhatározatok felülvizsgálatát az adóbírság és a késedelmi pótlék vonatkozásában kérte. Álláspontja szerint minden körülmény helyes értékelése alapján lényegesen kisebb mértékű adóbírságról, és a késedelmi pótlék elengedéséről illetve mérsékeltebb összegű kiszabásáról kellett volna az alperesnek rendelkeznie.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint a kifogásolt körben az alperes a tényállást kellően feltárta, mérlegelése során a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűen értékelte, döntését részletesen indokolta. Az ügyben kivételes méltánylást érdemlő, az adóbírság, illetve a késedelmi pótlék mértéke, a fizetés kezdő időpontjának módosítására alapot adó ok nem áll fenn.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését az adóbírság és a késedelmi pótlék körében kérte. Észrevétele szerint az ítélet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§ /1/ bekezdése, 336/A.§ /2/ bekezdése, 339/B.§-a, az Art. 171.§ /1/ bekezdése, 172. § /21/ bekezdése megsértésével jogsértő. Lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az adóhatóság 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 [Art. 86.§ /1/ bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának /1/ bekezdés a)-f) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg. A felperesnél a revízió az a) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott.

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 revízió a felperesnél folytatott ellenőrzés során jogsértést tárt fel, amelynek jogkövetkezményekkel együttes megállapítására hatósági eljárás indult /Art. 120.§ /1/ bekezdés c) pont/.

Az elsőfokú hatóság - az alperes által helybenhagyott - határozatában a felperes terhére adóhiánynak minősülő adókülönbözetet /Art. 129.§ /1/ bekezdés a) pont/, és annak jogkövetkezményeit: adóbírságot, késedelmi pótlékot állapított meg.

Adóhiány esetén - az Art. 2009. és 2010. évben hatályban lévő 170.§ /1/ bekezdésének azonos szabályozása szerint - adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke, ha az Art. másként nem rendelkezik, az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 75%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt összeg.

Az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától, a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybevétele esetén pedig az esedékesség napjáig késedelmi pótlékot kell fizetni Kivételes méltánylást érdemlő körülmény

esetén az adóhiányt megállapító határozatban - hivatalból vagy kérelemre - az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevételenek napjánál az adóhatóság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként. A késedelmi pótlék mérséklése nem alkalmazható olyan adóhiány esetén, amikor a bírság mérséklésének sincs helye /Art. 165.§ /1/, /3/, /4/ bekezdés/.

Az adóhatóság a rendelkezésére álló adatok, tények, körülmények értékelése alapján az adózó javára kivételes méltánylást érdemlő körülményt nem állapított meg, így az adóbírságot az adóhiány 50%-ában, a késedelmi pótlékfizetés kezdő időpontját pedig az adó esedékességének napjában határozta meg.

A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok jogszerű illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között a Pp. 3.§ /1/ bekezdése, 121.§ /1/ bekezdés c.) pontja, 215.§-a, 330.§ /2/ bekezdése, 339.§-a alapján. Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként a felperes keresetét elutasította, megállapítva, hogy az adóbírságról és a késedelmi pótlékról az első- és másodfokú hatóság jogszerűen rendelkezett. A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretein belül, a megjelölt jogszabályok alapján /Pp. 270.§, 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés/.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében nem iratellenes, precíz és részletes tényállást rögzített, logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésére álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta a keresetet elutasító döntését, amelyet a Kúria aggálytalanul elfogadott.

Az elsőfokú bíróság helytállóan fejtette ki, hogy a Pp. 336/A.§ /2/ bekezdése alapján nem fordult meg a bizonyítási teher a felperesről az alperesre. A keresetében foglaltakat változatlanul a felperesnek kell alátámasztania, bizonyítania a Pp. 3.§ /3/ bekezdése, 164.§ /1/ bekezdése alapján, ugyanis konkrét olyan tényt, körülményt, amelyet az alperes eljárása során nem vizsgált volna, nem jelölt meg, az észrevételben illetve a fellebbezésben foglaltakat a hatóság tételesen és teljes körűen elbírálta, valamely hivatkozott adat eltérő módon való értékelése pedig nem azonos annak figyelmen kívül hagyásával.

Arra is helyesen mutatott rá az elsőfokú bíróság, hogy a hatóság az

adóbírság összegéről, a késedelmi pótlék mértékéről és kezdő időpontjáról mérlegeléssel döntött, a Pp. 339/B.§ szerint pedig a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat akkor tekintendő jogszerűnek, ha a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartotta, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik. E jogszabályhelyben foglaltakat pedig az alperes maradéktalanul teljesítette a felperes és a könyvelő kapcsolata, a könyvelő mulasztása, az adózói jogsértés jellege, súlya, gyakorisága, adózási tapasztalata kérdéskörben, amint azt az elsőfokú bíróság helytállóan megállapította.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapul vételével a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak felülvéleményezést nem alapoztak meg.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdésére, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdésére is figyelemmel.

Budapest, 2014. június 23.

Dr. Sperka Kálmán sk.a tanács elnöke, dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, dr. Sugár Tamás sk.bíró

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő

