

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.326/2013/11.szám

A Kúria az ügyvéd által képviselt felperesnek - a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (4034 Debrecen, Vágóhid u.2.) alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indított perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. február 18. napján kelt 9.K.29.673/2013/4. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 9. 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 Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.29.673/2013/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperesi jogelőd 2128168655. számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 580.000 (ötszáznyolcvanezer) forint elsőfokú és 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I N D O K O L Á S :

A felperes 2006., 2007. évekre általános forgalmi adó és társasági adóbevallásait a bevételek, költségek, értékesítések és beszerzések körében nulla adattartalommal nyújtotta be, személyi jövedelemadót 2006-ra nem, 2007-re hiányos összegben vallott be. Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2006., 2007. évekre valamennyi

adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatát végezte el, melynek során a felperes többszöri felhívást követően iratait csak részben csatolta be, teljességi nyilatkozatot nem tett. Az elsőfokú adóhatóság határozatában a felperes terhére 36.595.000 Ft, javára 3.940.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 36.379.000 Ft minősült adóhiánynak. Kötelezte a felperest az adóhiány, 18.214.000 Ft adóbírság és 13.723.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2010. augusztus 30. napján kelt 2128168655. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban hivatkozott többek között a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 72.§ (1) bekezdésében, 77.§ (2) bekezdésében, 80.§ (1) bekezdésében, 81.§ (1) bekezdésében, 165.§-ában, 166.§-ában, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 44.§ (1) bekezdésében, 95.§ (1) bekezdésében, 178.§ 3.) pontjában, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 3.§-ában, 22.§-ában, 29.§-ában, 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35. § (1) bekezdés a) pontjában, 40.§ (6) bekezdésében, a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Taotv.) 6.§ (1) bekezdésében foglaltakra.

Érvelése szerint jogszerűen járt el az elsőfokú adóhatóság, amikor az adóellenőrzést a felperes által rendelkezésre bocsátott számlák, nyilvántartások és a hivatalból beszerzett adatok alapján folytatta le. A társaság a feltárt adatok alapulvételével 2006-ban 63.438.000 Ft, 2007-ben 59.234.000 Ft adózás előtti eredményt ért el, mely után társasági adó és különadó fizetési kötelezettsége áll fenn.

A felperes keresetére indult közigazgatási perben beszerzett szakvéleményre figyelemmel az alperes másodfokú határozatát a 2012. március 2-án kelt 2112301428. számú határozatával módosította, az elsőfokú határozatot megváltoztatta akként, hogy a felperes terhére megállapított adókülönbözetet 34.101.000 Ft-ban, a javára feltárt adókülönbözetet 5.458.000 Ft-ban, az adóhiányt 33.787.000 Ft-ban, az adóbírságot 16.918.000 Ft-ban, a késedelmi pótlékot 12.293.000 Ft-ban határozta meg. Az indokolásban rögzítette, hogy a BMW 320 típusú személygépkocsi, a típusú félpótkocsi beszerzési árát és regisztrációs adóját, továbbá a láncos forgókotró beszerzési árát a ráfordítások között figyelembe vette. A szakértő szerint nyugta alapján is elszámolható parkolási és autópálya-díjakat mindkét vizsgált adóévben 600.000 - 600.000 Ft-ban állapította meg, a költségek között elfogadott 138.000 Ft közüzemi díjat. Álláspontja szerint a lopáskárra tekintettel hivatkozott ráfordítás elszámolásának nincs helye, ugyanis az utólag becsatolt ítélet szerint is a kártérítés-fizetési kötelezettség 2005. május hónapban vált ismertté, tehát annak költségét a 2005. évi adózás előtti

eredmény meghatározása során lehet elszámolni, figyelemmel az Sztv.15.§ (7) bekezdésében megfogalmazott összemérés elvére is. A 2006. évi adózás előtti eredmény 62.421.000 Ft-ra, ugyanez a tétel 2007-ben 47.817.000 Ft-ra csökkent, így kevesebb a fizetendő társasági adó és különadó is.

A felperes módosított keresetében - 9.K.30.627/2010/48. számú irat - kérte az alperes módosított határozatának megváltoztatását oly módon, hogy a bíróság a 2006. évi adózás előtti eredményt a félpótkocsi 6.800.000 Ft összegű beszerzési árával, valamint a fuvarozási tevékenység költségének becsléssel történő megállapítása alapján 18.798.811 Ft-tal csökkentett összegben állapítsa meg. Ezt meghaladóan a 2007. évi adózás előtti eredményt a BMW 320 gépkocsi 5.919.808 Ft-os, a láncos forgókotró 2.916.000 Ft-os beszerzési árával, valamint a biztosítónak kártérítés címén jogerős ítélet alapulvételével kifizetett 4.000.000 Ft-tal és a fuvarozási tevékenység költsége körében 20.160.404 Ft-tal csökkentse. A felperes továbbá kérte az adózás előtti eredményhez mérten az adóbírság és késedelmi pótlék leszállítását.

Az elsőfokú bíróság a 9.K.30.627/2010/53/I. számú végzésével a pert a módosítással érintett határozati részek tekintetében megszüntette.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Indokolásában felhívta az Art.44.§-át, 95.§ (1) és (2) bekezdését, az Sztv.12.§ (1) bekezdését, 15.§ (2), (3), (7) bekezdéseit, a 165.§ (1) és (2) bekezdését, a Taotv.8.§ (1) bekezdés d) pontját és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdését és 336/A.§ (2) bekezdését. Okfejtése szerint az adóhatóság a felperes adókötelezettségét helytállóan az általa csatolt iratokból kiindulva határozta meg. A módosító határozat és melléklete is rögzíti, hogy a BMW személygépkocsi, a félpótkocsi beszerzési árát és regisztrációs adóját, valamint a láncos forgókotró beszerzési árát a hatóság a ráfordítások között figyelembe vette. A felperes az őt terhelő bizonyítási teher ellenére nem tudta bizonyítani ezzel ellentétes álláspontját. A felperes a forgókotró 2007-ben beszerezte, azonban 2008. év elején eszközei között nem került nyilvántartásra. Az alperes alappal feltételezte, hogy a gépet a felperes 2007-ben értékesítette, ennek ellenkezőjét a társaság nem tudta bizonyítani. Az, hogy a felperes az eszközt 2011. júniusában nyilvántartásba vette, önmagában nem bizonyítja a 2007. év óta fennálló folyamatos felperesi tulajdonjogot. Az elsőfokú bíróság osztotta azt az alperesi álláspontot, hogy az Sztv. értelmében a felperesnek a lopási kár megtérítésével összefüggő ráfordításait a vizsgált éveknél korábbi adóévben kellett volna figyelembe venni. A kárigény körében a biztosító a pert 2004. júniusában indította meg, így a felperesnek a 2004. évi mérlegkészítés időpontjáig tisztában

kellett lennie a követelés tényével, így azt egyéb ráfordításként könyvelnie kellett volna. Ezt meghaladóan a lopáskárt és annak kamatát egyéb ráfordításként kellett volna elszámolni, mely növelte volna az adózás előtti eredményt, így a felperes fizetési kötelezettsége változatlan maradt volna.

Az elsőfokú bíróság megalapozatlannak ítélte a fuvarozás felperes által megbecsült költségeinek elszámolhatóságára vonatkozó igényt is. Kiemelte, hogy a könyvviteli elszámolás alapjai csak olyan bizonylatok lehetnek, amelyek az eszközöket és a forrásokat megfelelően, hiánytalanul tükrözik, megfelelnek a bizonylat általános alakai és tartalmi követelményeinek, továbbá melyek alapján a tételek a valóságban is megtalálhatóak és bizonyíthatóak. A felperes által az üzemanyag-felhasználásra vonatkozóan készített kalkuláció a fenti követelményeknek nem felel meg. A csatolt számlák egy részén a rendszám nem szerepel, másik részén két rendszám is feltüntetésre került, az idegen rendszámok vélhetően az alvállalkozó járműveinek rendszámai, melyek után költség nem számolható el.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, annak hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Álláspontja szerint az alperes részben valótlán tartalmú nyilatkozatokat terjesztett az elsőfokú bíróság elé, amit az indokolás nélkül elfogadott annak ellenére, hogy az iratok között fellelhetők azok az okmányok, amelyek alapján helyes és jogszerű döntést hozhatott volna.

A felperes továbbra is állította, hogy a BMW gépkocsi és a félpótkocsi beszerzési költségét és a regisztrációs adót, valamint a forgókotró beszerzési értékét az alperes nem számolta el a kiadások között. A nemzetközi fuvaroknál ténylegesen felmerült költségeket, így elsődlegesen az üzemanyagköltséget az alperes minimális mértékben határozta meg, nem vette figyelembe a szakvéleményben és a felperes által csatolt iratokban foglaltakat. Jogszerűtlen a forgókotró 2007. évi eladásának elszámolása, a gép értékesítésre nem került, az folyamatosan a felperes tulajdonában állt. A jogerős bírósági ítélethez kapcsolódóan a lopáskár címén kifizetett összeget 2007. évre a kiadások között kellett volna elszámolni, az elsőfokú bíróság álláspontja ellentétes az Sztv.-vel és a szakértői véleménnyel. A közigazgatási és munkaügyi bíróság a bizonyítékokat egyenként nem vizsgálta meg, nem indokolta meg, miért vetette el a felperes által előterjesztett bizonyítást és miért fogadta el az alperes okiratokkal ellentétes nyilatkozatait. Az ítélet iratellenes, megalapozatlan és nem megfelelően indokolt, sérült a Pp.206.§ (1) bekezdése. Az ítéletből a megállapított tényállás teljes körűen nem derül ki, az esetenként helytelen ténybeli és jogi következtetéseket rögzít.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában

fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nagyobb részt alapos, kisebb részt alaptalan.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

K. A. igazságügyi könyv-, adó- és járulékszakértő (a továbbiakban: szakértő) 22. alszámú szakvéleményében rögzítette, hogy a felperes által beszerzett BMW személygépkocsi, félpótkocsi és láncos forgókotró beszerzési értékének elszámolása a költségek között indokolt, csak úgy, mint a kapcsolódó regisztrációs adó. Az alperes a szakvéleményre 26. sorszám alatt észrevételt tett és csatolta számításait. Az észrevétel 8. és 9. pontja szerint a személygépkocsi és a félpótkocsi nettó beszerzési értéke és regisztrációs adója, valamint a láncos forgókotró nettó beszerzési értéke és előzetesen felszámított áfája figyelembevételre került a felperes adókötelezettségeinek újbóli megállapítása során. A szakértő a 28. számú iratában ebben a körben az alperesi észrevételt elfogadta. Az alperes módosító határozatának szöveges részéből és mellékleteiből megállapíthatóan a személygépkocsi, a félpótkocsi és a láncos forgókotró beszerzési értéke, illetve két esetben a kapcsolódó regisztrációs adó elszámolásra került, az ezzel ellentétes felperesi előadás nem tényyszerű.

A felek által nem vitatottan a felperes a forgókotrót 2007. évben beszerezte, azonban 2008-ban eszközei között már nem tartotta nyilván, az újbóli nyilvántartásba vételre 2011. júniusában került sor. A szakértő szakvéleményében megállapította, hogy a gép 2008-ban történő felperesi értékesítésére vonatkozó alperesi feltételezés nem megalapozott. A forgókotrót a tárgyi eszközök között kell nyilvántartásba venni, mivel ezt a gépet a felperes nem továbbértékesítési céllal vásárolta meg. A társaság semmilyen az Sztv.-ben előírt kötelezettségének nem tett eleget, ilyen alapon a fuvarozást végző tehergépjárműveket is eladottnak lehetne tekinteni, mivel azok sem szerepelnek a cég fordulónapi tárgyi eszköz leltárában. A szakértő a 28. számú iratában kifejtette, hogy ebben a körben nem a készletnek, vagy tárgyi eszköznek való minősítés a fő kérdés. Bizonylatok hiányában nem igazolható a munkagép megléte sem, de az értékesítés feltételezése nem megalapozott, könyvszakértői módszerekkel nem lehet állást foglalni a kérdésben.

Az elsőfokú bíróság a fentiek ellenére a keresetet ebben a körben is elutasította, mivel egyrészt az alperes alappal feltételezte a gép értékesítését, másrészt a felperes sem a közigazgatási

eljárásban, sem a per folyamán nem bizonyította ennek ellenkezőjét. Az ítéletben hivatkozás történt K. G. bírósági tanúvallomására, mely nem igazolta a felperes azon állítását, hogy a gép 2007.-től folyamatosan a felperes tulajdonában áll és a tanú tanyáján található.

A Kúria álláspontja szerint az adóhatóságnak kell bizonyítania azt, hogy a láncos forgókotrót a felperes 2007-ben értékesítette. Az a tény, hogy a felperes gépjármű kereskedelemmel is foglalkozik és 2008-ban a tárgyi eszköz nyilvántartásában a gép nem került feltüntetésre, még nem bizonyítja az értékesítés tényét. Az eszköznyilvántartás hiányossága mulasztási bírság kiszabásával szankcionálható, de önmagában nem alapozza meg az alperes értékesítésre vonatkozó álláspontját. Az elsőfokú bíróság a tények helytelen értékelésével, a bizonyítási teher jogszerűtlen telepítésével, az általa kirendelt szakértő szakvéleményével ellentétesen jutott arra a következtetésre, hogy a láncos forgókotró értékesítése körében elfoglalt alperesi álláspont jogszerű.

A felperes a vizsgált időszakban belföldön és külföldön is végzett fuvarozást, részben alvállalkozók bevonásával. A külföldi fuvardíjakat az alperes bevételként elszámolta, az azokhoz kapcsolódó üzemanyag és egyéb költségeket - megfelelő számlák és bizonylatok hiányában - nem vette figyelembe. A szakvélemény szerint hiányosan, de rendelkezésre állnak a nemzetközi tehergépjármű menetlevelek, azonban több okból kifolyólag nehéz elkülöníteni és meghatározni a fuvarozási tevékenység egészére a külföldi üzemanyag költséget. Nem kétséges, hogy a fuvarozással kapcsolatban merültek fel költségek, a rendelkezésre álló bizonylatok azonban költség elszámolására nem alkalmasak, mivel azok csak nyugták, átvételi bizonylatok, nem felelnek meg az Sztv. és az Áfatv. előírásainak. Ugyanakkor a szakértő mérlegelendőnek tartja azt a körülményt, hogy a fuvarozási tevékenység valós jövedelmének megállapítására - más adózó bevallási adataira támaszkodva - becsléssel kerüljön sor az Art. 108.§-ára figyelemmel. A részben a szakvéleményen alapuló módosító határozat a becslés lehetőségével nem élt, nyugták alapján elszámolhatónak tartott adóévenként 600.000-600.000 forintot parkolási és autópálya díjat.

Az Art. 108.§ (1) bekezdése értelmében a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108.§ (3) bekezdés c) pontja szerint becslés alkalmazható, ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására.

A Kúria osztja a jogerős ítélet azon megállapítását, miszerint a könyvviteli elszámolás alapjai az Sztv. 165.§ (1) és (2) bekezdései

és 15.§ (3) bekezdése értelmében csak olyan bizonylatok lehetnek, amelyek az eszközöket, a források állományát, azok összetételét, változását a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tükrözik, megfelelnek a bizonylat általános alaki és tartalmi követelményeinek, továbbá melyek alapján a tételek a valóságban is megtalálhatóak, kívülállóak által is megállapíthatóak, bizonyíthatóak. Nem vitás, hogy a felperes által készített kalkuláció ezen követelményeknek nem felel meg. A becslés feltételei ugyanakkor a nemzetközi fuvarozás költségei tekintetében fennállnak, mivel az adózó iratai nem alkalmasak a valós társasági adó alapjának megállapítására az Sztv. szerint megfelelő bizonylatok hiányában. Nyilvánvaló, hogy a felperes által végzett külföldi fuvarozásokhoz jelentős összegű költségek kapcsolódnak, az adózási elvekkel ellentétes, hogy ezeket az adóhatóság becsléssel nem tárta fel az Art. 108.§-ának alkalmazásával.

A felperes 2002.októberében a S. Rt. részére fuvarozást végzett, melynek során a kamiont ellopták, az Rt. kárát a G. Rt. (a továbbiakban: Biztosító) megtérítette, majd keresetében kérte annak megfizetésére kötelezni a felperest. A Hajdú-Bihar-Megyei Bíróság a 7.G.40.083/2004/21. számú ítéletével kötelezte a felperest 13.590.471 forint kártérítés és kamatai megfizetésére. A Debreceni Ítéltábla a 2006. március 2-án kelt Gf.IV.30.371/2005/5. számú ítéletében a per főtárgya tekintetében az elsőfokú bíróság ítéletét helybenhagyta. A felperes a Biztosító felé 2007-ben 4.000.000 forintot fizetett meg, mely összeget az alperes erre az évre nem számolt el.

A Kúria kiemeli, hogy a 2007. évben kifizetett 4.000.000 forint az Sztv. 81.§ (2) bekezdés a) pontja szerinti egyéb ráfordításnak minősül, melyet az Szt. 15.§ (2) bekezdésében megjelölt teljesség elvére figyelemmel nem 2004-ben, 2005-ben, vagy 2006-ban, hanem a megfizetés évében, vagyis 2007-ben kell elszámolni.

A kifizetés összefüggésben állt a felperes vállalkozási, bevételszerző tevékenységével, így az adóalap növelő tételként nem vehető figyelembe a Tao tv. 8.§ (1) bekezdés d) pontja és 3. számú melléklete alapulvételével.

Az alperes és az elsőfokú bíróság fentiekkel ellentétes álláspontja sérti az Sztv. 81.§ (2) bekezdés a) pontját, valamint a Tao tv. 8.§ (1) bekezdés d) pontját és 3. számú mellékletét.

A Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdésére figyelemmel a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperesi jogelőd határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az új eljárás során az elsőfokú hatóság köteles a felülvizsgálati bíróság ítéletében foglaltaknak megfelelően eljárni, a nemzetközi áru fuvarozás körében a felperes költségeit becsléssel szükséges megállapítani, a felperes által a Biztosítónak kifizetett 4.000.000 forintot 2007-ben kell elszámolnia az adóalap meghatározásakor, míg ugyanebben az

évben a forgókotró tekintetében értékesítéshez kapcsolódó bevételt nem határozhat meg.

A nagyobb részt pervesztes alperes köteles megfizetni a felperesnek 15 napon belül a Pp. 270.§ (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81.§ (1) bekezdésére figyelemmel elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget, az elsőfokú perköltség az ügyvédi munkadíj mellett tartalmazza a szakértői díj alperesre jutó részét.

Az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli, maga előtt tartva a 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 145.-ában foglaltakat.

Budapest, 2014. június 10.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Balogh Zsolt s.k. bíró

kiadmány hitelével:

írnok