

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.170/2014/4.szám

A Kúria a dr. Farkas és Társai Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Farkas Sándor ügyvéd/ által képviselt felperesnek az Erősné dr. Nagy Judit 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. december 2. napján kelt 3.K.27.235/2013/3. számú ítélete ellen a felperes által 7. 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.27.235/2013/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 20.000 (azaz húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 888.200 (azaz nyolcszáznyolcvannyolcezer-kettőszáz) 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 felperesnél 2010. évre végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, átfogó ellenőrzésének eredményeként a 2013. május 17. napján kelt határozatával a felperest 9.463.514 Ft adókülönbözet, 6.995.384 Ft adóbírság, 2.541.784 Ft késedelmi pótlék és 450.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. szeptember 3. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a revízió megállapította, hogy felperes 2008. december 31-én a Z. Zrt.-től 17 db tehergépkocsit vásárolt

29.950.000 Ft + általános forgalmi adó (áfa) összegben, a szerződés értelmében a gépjárművekkel és az átvett munkavállalókkal a felperes a Zrt.-nek végzett pékáru fuvarozási tevékenységet. A szolgáltatás teljesítéséhez adózó további 4 db tehergépkocsit vásárolt a J.-V. Kft.-től 7.550.000 Ft + áfa, és 1 db autót a H. S. Kft.-től 2.770.000 Ft + áfa összegért. A felperes a 2008. december hónapban összesen: 40.270.000 Ft + áfa összegért megvásárolt 22 db tehergépjárművet 2010. május-augusztus hónapokban 1.392.000 Ft + áfa összegért adta el /1 db autót 24.000 Ft, 13 db autót 60.000 Ft, 7 db autót 64.000 Ft, 1 db autót 140.000 Ft + áfa összegért/.

A lefolytatott bizonyítási eljárás /kapcsolódó vizsgálat a gépjárművek vevőinél: S.-T. Kft., G. A. Kft., Z.-Sz.-S. Kft., R. Kft., a BM gépjármű-nyilvántartásának adatai, a gépjárművek tulajdonváltozásaihoz kapcsolódó okiratok, kiegészítő ellenőrzés során kapcsolódó vizsgálat a Z. Zrt.-nél, adatgyűjtés az I. A. Kft.-nél (használt autókereskedő cég), az Eurotax adatai, menetlevelek adatai, a tényleges futásteljesítményre (km adatok) figyelemmel megkért Eurotax adatok/ alapján az elsőfokú adóhatóság helytállónan állapította meg, hogy a gépkocsik eladása során a felperes által számlázott értékek és a nyilvántartás szerinti értékek, valamint a kereskedők által továbbszámlázott ismert ellenértékek jelentős, indokolatlan eltérést, aránytalanságot mutattak. A revízió ezért a gépkocsikért számlázott összegeket valós bevételként helytállónan nem fogadta el, az adóalapot az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§ /3/ bekezdés c) és e) pontjai alapján becsléssel állapította meg, a feltárt, de adózó által nem könyvelt és be nem vallott bevétel összegével: 9.542.815 Ft-tal megnövelte a vállalkozás eredményét és levonta annak adójogi következményeit.

A becslés során az elsőfokú adóhatóság figyelembe vette az ismert piaci árakat (kereskedők által továbbszámlázott árak), a kereskedői árrést, a vállalkozónál nyilvántartott nettó értékeket, az autók életkorát, a tevékenység jellegéből (pékáru szállítás) adódó napi igénybevételt, a korábbi tulajdonosok véleményét.

Az alperes szerint az elsőfokú hatóság bizonyított tényállás alapján, a bizonyítékok okszerű és teljes körű mérlegelésével helyesen alkalmazott becslési eljárást és a megállapított adóalap után helytállónan rendelkezett a jogkövetkezményekről.

A felperes keresetében vitatva a 22 autóra vonatkozó adóhatósági megállapításokat, a vonatkozó adókülönbözet törlését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság nem tisztázott és nem bizonyított tényállás alapján a gépkocsi értékesítések körében jogsértő határozatot hozott, a becslés jogalapja nem állt fenn, csak és kizárólag az eladási ár revízió által történt vitatásán alapult, és nem voltak olyan adatok, amelyek figyelembe vételével kétségesse váltak volna a gépjárművek eladási árai. A folyamatos költségnövekedés miatt nem tudta a fuvarozási tevékenységet nyereségesen végezni, felhalmozódott vesztesége okán a Z. Zrt.-vel

megkötött szerződése megszüntetésére kényszerült. A gépkocsiktól mielőbb és lényegében bármely áron meg kívánt szabadulni, nyomott áron, a nagyobb tételben vásároló vevőknek kényszerült eladni azokat. A gazdasági események megtörténtek, az értékesítésekről számlákkal rendelkezik.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként értékelte azt, hogy valamennyi érintett gépkocsi esetében a későbbi értékesítések szerinti vételárak a felperes által valóban megjelölt értékesítési ár többszörösét tették ki, megközelítve a gépjárművek korábbi nyilvántartás szerinti értékét. Az adóhatóság bizonyította, hogy az eladott gépjárművek tényleges értéke többszörösen meghaladta a számlákban megjelölt vételárat, és a felperesi értékesítéseket követő további értékesítések során a gépjárművek vételára már ezen tényleges értékhez igazodott anélkül, hogy a gépjárműveket érintően ilyen arányú értéknövekedést eredményező beruházások lettek volna, de az időmúlás sem alapozta meg a változást. Az adóhatóság megállapításának alapja nem önmagában áron aluli értékesítés volt, amely tényt egyébként a felperes maga sem vitatott, hanem az a körülmény is, hogy a gépkocsik esetében a piacon viszonylag rövid időtávon belül ugyanazon gépjárművek esetében nagyságrendileg reálisabb vételár volt elérhető, és a felperes gazdasági helyzetére vonatkozó általános hivatkozásokon túlmenően nem tudta annak megalapozott indokát adni, hogy mely okból vált meg vagyontárgyaitól nem indokolható veszteséggel. Az adóhatóság által lefolytatott bizonyítási eljárás és a bizonyítékok egyértelmű indokát adták annak, hogy az adóhatóság jogszerűen alkalmazott becslési eljárást.

A felperes meglévő okirataiban lévő adatoknak a valósággal egyezőségét vitatta az adóhatóság, ebből következően önmagában az okiratok megléte nem igazolta a gépjárművek valós értékesítési árát.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet jogszabálysértő, a tényállás felderítetlensége és a kirívóan okszerűtlen bizonyítékértékelés folytán megalapozatlan. Az adóhatóság megsértette az Art. 97.§ /4/ bekezdését, a 108.§ /3/ bekezdés e) pontját, a 91./A.§ /2/ bekezdését, amely tényt az elsőfokú bíróságnak értékelnie kellett volna keresete teljesítésével. Az ítélet sérti még a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 2.§ /1/ bekezdését, 3.§ /3/ bekezdését, 206.§ /1/ bekezdését. Összegezve: a becslés alkalmazásának törvényi feltételei nem álltak fenn, az adóhatóság nem bizonyította, hogy az adózó iratai, dokumentációja nem alkalmas az adóalap megállapítására.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

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 közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető /Art. 97.§ /6/ bekezdés/. Az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság volt köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást.

Ha az adóhatóság a bizonyítási eljárás során a becslést alkalmaz, mint ahogyan a felperes ügyében tette, (a becslés az Art. 108.§-ának /1/ bekezdése szerint a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsítő bizonyítási módszer) az Art. 108.§-ának /2/ bekezdése alapján köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállottak.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg az ítéletében (6. oldal): a közigazgatási eljárásban a becslés alkalmazásának alapja nem önmagában az adózó részéről történt áron aluli értékesítés volt, hanem az a körülmény is, hogy a piacon viszonylag rövid időtávon belül ugyanazon gépkocsira nagyságrendileg reálisabb

vételár volt elérhető, és a felperes nem tudta annak megalapozott indokát adni, hogy mely okból vált meg a vagyontárgyaitól nem indokolható veszteséggel. Az értékaránytalanságot, a gépkocsik tényleges forgalmi értékét az adóhatóság bizonyította, ugyanakkor a felperes nem igazolta az eladási árak általa megjelölt okait, így az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a becslés alkalmazásának jogalapja fennállott.

Az adóhatóságnak a valós adó alapját valószínűsíteni kell, míg az Art. 109.§-ának /3/ bekezdése lehetőséget szabályoz az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja. Az adóhatóság az általa beszerzett, illetve a felperes részéről beterjesztett bizonyítékok alapján volt köteles dönten, a meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben biztosított.

Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Az elsőfokú bíróság a meghozott alperesi döntést (a Pp. 215.§-a alapján a kereseti kérelem keretei között) jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a felperes keresete nem alapos.

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.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésére álló bizonyítékokat, részletes megindokolta a keresetet teljes körűen /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/ elutasító döntését, amelyet a Kúria aggálytalanul elfogadott. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak pedig a bizonyítékok felülvéleményezését nem alapozták 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 felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

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

Budapest, 2014. október 22.

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