

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.102/2015/6.szám

A Kúria a dr. Bakonyiné dr. Fest Edit ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Falucskai Adrienn jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 30-án kelt 16.K.30.298/2014/11. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 15. 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 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.298/2014/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 356.300 (háromszázötvenhatezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2007. II-IV. negyedévekre általános forgalmi adó (áfa), valamint személyi jövedelemadó (szja), egészségbiztosítási járulék, nyugdíjbiztosítási járulék, tételes egészségügyi hozzájárulás, százalékos egészségügyi hozzájárulás, szakképzési hozzájárulás továbbá magánszemélyek különadója adónemekben bevallások utólagos vizsgálatát végezte, és megismételt eljárást követően meghozott elsőfokú határozatában a felperes terhére összesen 6.720.290 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, valamint adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.

A fellebbezés nyomán eljáró alperes 2927671770 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatva a felperes terhére megállapított adóhiánynak minősülő adókülönbözetet 3.563.469 Ft-ra csökkentette, figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 164. § (1) bekezdésben foglalt elévülésre. Az adóhiány után 50% adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot is felszámított.

A felperes keresetében kérte mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését anyagi és eljárási jogszabálysértésekre hivatkozással. Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségét nem teljesítette, nem bizonyította, hogy a becslés feltételei fennálltak, és a becslés módszere sem volt megfelelő, továbbá kifogásolta, hogy az eljáró adóhatóság a hatásköri és illetékességi szabályokat nem jelölte meg kellőképpen, azok betartása kérdéses. Ebből következően álláspontja szerint a terhére megállapított adókötelezettség nem megalapozott.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Az ítélet indokolása kifejtette, hogy a felperes által indítványozott tanúbizonyítást - amelyet a felperes az előírt határidőn túl terjesztett elő - a bíróság azért nem találta megalapozottnak és lefolytatását szükségesnek, mert a felperes a bizonylati kötelezettség szerinti leltár hiányát kívánta tanúbizonyítással igazolni, ami nem volt, illetve nem lett volna alkalmas az adóhatósági megállapítások megdöntésére. Tény, hogy az adóhatóságnak az adóellenőrzéshez kapcsolódóan az Art. 97. §-ában írtak szerinti tényállás tisztázási kötelezettsége van. A perbeli határozathoz tartozó időszakra az adóhatóság rendelkezésre álltak a 2007. évi január, október és december havi árubeszerzési számlák, az értékesítésre vonatkozó napi pénztárjelentések. Ugyanakkor nem álltak rendelkezésre 2007. november hónapra vonatkozóan a felperesi bevételekkel, költségekkel kapcsolatos bizonylatok, iratok, költség számlák, bevételt igazoló napi jelentések, illetőleg a bevallást alátámasztó 2007. évi könyvelés, a leltár, a nyitó- és zárókészlet nyilvántartás. Erre tekintettel az adóhatóság az Art. 97. §-ban írtakra figyelemmel megállapította, hogy a felperesi bizonylatok a felperesi bevallásban szereplő adókötelezettséget nem támasztják alá, a bizonylatok, a feltárt tények és adatok, a felperesi adókötelezettség megállapítására nem alkalmasak. Hivatkozott a bíróság az Art. 108. § (2) bekezdésére, (3) bekezdés c) pontjára, 95. § (1) bekezdésére, 97. § (4), (6) bekezdéseire, amelyek alapján helytállóan állapította meg az adóhatóság, hogy a rendelkezésre álló bizonylatok alapján a valós adóalapot becslés eredményeként kellett megállapítani. Utalt az Art. 109. § (3) bekezdésére, mely szerint az adózónak lehetősége van a becsült adóalaptól általa hivatkozott eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolni. A felperes e körben a tanúbizonyítást ajánlotta fel a leltárbizonylatok pótlásaként. Ugyanakkor rámutatott a bíróság, hogy az adókötelezettség teljesítése során - a számviteli törvényben foglaltakra figyelemmel - kívülálló számára is ellenőrizhető módon kell dokumentálni az egyes gazdasági eseményeket, így módon a leltárra hivatkozással az esetleges árucsökkenést is.

Nem igazolta továbbá a felperes azt sem, hogy a becslés módszere alkalmatlan lett volna. Az adóhatóság a becslési eljárás során

figyelembe vette a dokumentumokat, az általa alkalmazott haszonkulcs számítás megfelelő volt, az ellenőrzés módszertanáról a hatóság számot adott. Az ellenőrzés a becslés során figyelembe vette a feldolgozásra nem került önellenőrzésben feltüntetett adatokat, továbbá az egyéni vállalkozás költségeinek meghatározásánál az árubeszerzés értékét a felperes által módosított magasabb összegben vette számításba, ami éppen a felperes javára szolgáló megállapítást eredményezett a jövedelemszámítás szempontjából. Mindezek mellett az adóhatóság a vallott árbevétel és az értékesítésre került áru beszerzése értékei között jelentős aránytalanságot tárt fel, amely önmagában igazolta a becslés alkalmazásának törvényi feltételét.

Nem felel meg a valóságnak, hogy az adóhatóság hatáskörét és illetékességét figyelmen kívül hagyva hozta volna meg döntését. A másodfokú határozat 23. oldala tartalmazza az adóhatóság hatáskörére és illetékességére vonatkozó szabályokat, így az Art. 71. § (1), (5) bekezdése, 72. § (1) bekezdése, 73. §-ában foglaltakat, a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 12. § (1) bekezdésében, 87. § (2) bekezdésében foglaltakat, továbbá a NAV szervezetéről és egyes szervek kijelöléséről szóló 273/2010. (XII.9.) Kormányrendelet 1. § (3) bekezdésére, 3. § (1) bekezdésére és 66. § (1) bekezdésére utalást. A határozat ezzel eleget tett a hatáskör és illetékesség megjelölésének.

Végezetül rögzítette az ítélet, hogy az adóhatóság az adóbírság és késedelmi pótlék vonatkozásában is eleget tett indokolási kötelezettségének. Helytállónan hivatkozott az Art. 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) bekezdésére és arra, hogy az ügyben kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem állt fenn. A felperes ugyanis nem a tőle elvárható körülményekkel járt el, nem gondoskodott bizonylatai megőrzéséről. Az Art. 165. § (4) bekezdésére figyelemmel a késedelmi pótlék mérséklésére sem volt lehetőség.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. A bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és új határozat hozatalát kérte vagy másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az eljáró bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára kötelezését. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 215. §-át, 221. § (1) bekezdését, és a 206. § (1) bekezdésében foglaltakat. Törvénysértően járt el ugyanis az elsőfokú bíróság, amikor a tényállás tisztázását nem végezte el, bizonyítást nem folytatott le, tanúkat nem hallgatott meg, noha a bizonyítás újabb tény, adatot eredményezhetett volna.

Továbbra is fenntartotta, hogy az alperesi határozat hatásköri és illetékességi adatai helytelenül, illetve hiányosan kerültek rögzítésre. Egy határozat joghatás kiváltására csak akkor lehet alkalmas, ha azt az arra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező

szerv hozza. Ennek rögzítését pedig úgy kell a határozatnak tartalmaznia - paragrafus, bekezdés és pont mélységéig -, hogy az laikus kívülálló számára is megállapítható legyen. Az egyediesítést nélkülöző „-tól-ig” szakasz megjelölés a határozatokban nem elfogadható.

Kifejtette, hogy a bíróság a rendelkezésre álló okiratokat, bizonyítási eszközöket okszerűtlenül mérlegelte, valamint a bíróság ítélete részben tényállást sem tartalmaz. Ezáltal az ítélet felülbírálhatatlan.

Nem értett egyet felperes továbbra sem az adóbírsággal és késedelmi pótlékkal kapcsolatos megállapításokkal, azaz, hogy ne lett volna méltányosságra okot adó körülmény. Utalt a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 72. § (1) bekezdés ec) pontjára, valamint a Pp. 339/B. §-ára, a mérlegelési jogkörben hozott határozatok jogszerűsége megítélésének szempontjaira. Nézete szerint a bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül értékelte a logika szabályaival ellentétesen, ami megalapozza a felülmérlegelést. Ezért új eljárásra kell utasítani az elsőfokú bíróságot, nincs lehetőség érdemi felülvizsgálatra.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem alapos.

A Kúria rögzíti, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /továbbiakban: Pp./ 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a felülvizsgálati kérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok alapján dönt.

Megállapította a Kúria, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság álláspontját, hogy a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésében szabályozott valódiság elvének megfelelően helytálló volt azon alperesi hivatkozás, hogy mind a leltárnak, mind a selejtezésnek, az ezeket alátámasztó dokumentumoknak, a valóságban megtalálhatónak, bizonyíthatónak, kívülálló által is megállapíthatónak kell lennie. Téves az a felperesi álláspont, hogy az Sztv. által megkövetelt dokumentációt a tanúk előadása adott esetben pótolhatná. Jogszerűen hivatkozott a bíróság arra, hogy a tanúbizonyítás, a hiányzó dokumentumok helyett, nem lehet hitelt érdemlő bizonyítás, és arra is helyesen utalt, hogy az adózónak egy adóellenőrzés során a bevallásban rögzített adatokat alátámasztó bizonylatait rendelkezésre kell bocsátania. Pontos tájékoztatást kapott felperes az elsőfokú hatóságtól arra, hogy milyen

dokumentumokat, így költségszámlákat, jelentéseket, szerződéseket, könyvelési iratokat kell rendelkezésre bocsátani, de ennek nem tett eleget. Az, hogy ez a felsorolás nem volt taxatív, nem jelenti azt, hogy abba ne tartozott volna bele a selejtezési jegyzőkönyv, vagy más egyéb konkrét, az ellenőrzés szempontjából releváns irat. A felperesnek lehetősége és kötelessége is volt, hogy a selejtezési jegyzőkönyvet, valamint az állítása szerinti akciós termékeket igazoló dokumentumait az új eljárás során a revízió rendelkezésére bocsássa. Megállapította a Kúria, hogy a felperes által hivatkozott Kfv.I.35.375/2009. számú, a Legfelsőbb Bíróság által hozott eseti döntés analóg ügyként azért nem alkalmazható, mert abban az ügyben az adózó legalább egy kockás füzetbe vezetett, rögzített adatsort a hatóság rendelkezésére bocsátott.

A hatáskörrel és illetékességgel kapcsolatban rögzíti a Kúria, hogy nem merült fel arra vonatkozóan adat, hogy hatáskörrel vagy illetékességgel nem rendelkező hatóság hozta volna meg a döntést, olyannyira, hogy erre a felperes maga sem hivatkozott. A felperes sem állította, hogy nem létező, vagy nem hatáskörrel rendelkező szervezettől származik a határozat, tehát a felperes által elvárt részletességű jogszabályi megjelölés az ügy érdemére nem hat ki.

A Kúria utal arra, hogy a felülvizsgálati eljárásban a Kúria alapvetően jogkérdésekben dönt. A lényegét tekintve a bizonyítékok mérlegelésére épülő elsőfokú jogerős bírósági határozat felülmérlegelésére nincs lehetőség, csak egészen szűk körben, ha a bíróság által megállapított tényállás iratellenes, az ítélet indokolása logikátlan vagy kirívóan okszerűtlen. Jelen ügyben egyik eset sem áll fenn, a bíróság a tényállást a szükséges körben és részletességgel feltárta, melynek valósághű volta nem kérdőjeleződött meg. A levont jogi következtetés okszerű.

Az adóbírság és a késedelmi pótlék kérdéskörében pedig osztja a Kúria az alperes ellenkérelmében rögzített álláspontját, mely szerint nem hivatkozhat kellő körültekintő magatartás figyelembevételére az, aki maga sem tanúsított együttműködést az adóvizsgálattal, a dokumentumai hiányosak, azokat vagy nem is vezette, vagy nem őrizte meg, nem bocsátotta rendelkezésre.

Erre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján a jogerős elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

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

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

Budapest, 2015. szeptember 17.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Dr. Sisák Péter sk. bíró**