

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.574/2014/7.szám

A Kúria a dr. Orosz János ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Balla Orsolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. április 28. napján kelt 10.K.27.558/2013/20. számú ítélete ellen a felperes által 23. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.558/2013/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 10.000 (azaz tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Felperes 2010., 2011. években főállású egyéni vállalkozóként vendéglátási tevékenységet folytatott E. F. utca 1. szám alatt. A telephelyen értékesített termékek összetétele: üveges és csapolt sör, égetett szesz, 5 literes kannás bor, üdítők, édességek, kávé, dohánytermék. A felperes 2010. évben 2.236.115 Ft, 2011. évben 459.192 Ft veszteséget vallott.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága a felperesnél 2010. január 1-től 2011. december 31-ig terjedő időszakra, valamennyi adóra és költségvetési támogatásra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2013. július 24. napján kelt határozatával kijavított, 2013. április 16. napján kelt határozatával a felperest 5.125.982 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 3.844.486 Ft adóbírság, 1.096.745 Ft késedelmi pótlék és 50.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. augusztus 21. napján

kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§ /1/-/2/ bekezdése, /3/ bekezdés c) pontja, 97.§ /4/ bekezdése alapján hozta meg. Indokolása szerint adózó a vizsgált időszak bevallásaiban veszteséget realizált, a bevallásaiból (a rendelkezésre bocsátott leltáradatok alapján) nyitókészlet, beszerzés, zárókészlet, bevétel figyelembe vételével, dohány nélkül, 2010. évre -9,4%, 2011. évre 17,77% haszonkulcs mutatható ki.

A szállítóktól megkért adatok alapján, valamint az adózó által rendelkezésre bocsátott iratok áttanulmányozását követően az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy az egyéni vállalkozó beszerzéseit nem teljes körűen szerepeltette nyilvántartásaiban, hiányoztak a 2011. teljes március havi, illetve 2010.-2011. években további szállítói beszerzések. Adózó nyilatkozatában a sörözőben alkalmazott haszonkulcs mértékét átlagosan 30%-ban jelölte meg azzal, hogy árképzési gyakorlatán a vállalkozás megalakulása óta nem változtatott, azonos mértékű haszonkulcsot alkalmaz.

Az ellenőrzés részéről helyszíni szemlén rögzített, illetve bekért árjegyzék, továbbá az adózó 2012. október-november havi beszerzési számláin szereplő árak összevetése alapján ugyanakkor az állapítható meg, hogy borra 31-51%, édességre 11-39%, üdítőre 30-92%, energiaitalra 30-46%, sörre 29-31%, égetett szesze 31-103% haszonkulcsot alkalmazott.

Az alperes szerint a beszerzési ár alatt történő, vagy értékelhető nyereséget nem eredményező értékesítés önmagában is a valós gazdálkodási viszonyokkal ellentétes, amely kétséget kizáróan arra utal, hogy adózó az értékesítési bevételeket bevallásában nem a valóságnak megfelelően tüntette fel. A 2010. évre kimunkált negatív, illetve a 2011. évi minimális haszonkulcs, felperes könyvelésének hiányosságai, az általa nyilatkozott 30%-os, valamint a helyszíni ellenőrzés során rögzített haszonkulcs adatok és a feltárt ellentmondások alapján az elsőfokú hatóság helytállóan állapította meg, hogy adózó nyilvántartásai, illetve bevallásai nem a valós adóalapot tartalmazzák, amelynek következtében a vendéglátói tevékenységből származó árbevételnek a meghatározására jogszerűen becslési eljárást alkalmazott. A revízió az adózó által átadott leltárak szerinti nyitó és záró árukészlet értékét elfogadta, és a le nem könyvelt árubeszerzések számláinak figyelembe vételével - az árubeszerzést, árbevételt és leltárakat az egyes termékcsoportokra és a dohánytermékekre külön megbontva - számította ki az árufelhasználás összegeit.

Káresemény, selejtezés címén csökkentő tételt nem vett figyelembe, tekintettel arra, hogy adózó a vizsgált évekre vonatkozó bevallásaiban ilyen jogcímen nem tüntetett fel összeget, illetve nyilatkozata szerint selejtezés, káresemény nem volt, ahogyan képviselőjének elmondása szerint saját részre történő felhasználás sem.

Az elsőfokú hatóság súlyozott számtani átlaggal számolta ki a

haszonkulcsot figyelemmel felperes előadására és a helyszíni szemlén tapasztaltakra, 35%-os átlaghaszonkulcsot alkalmazott, értékelve, hogy bár adózó az áru romlásáról, selejtről nyilvántartást nem vezetett, ugyanakkor az általa folytatott tevékenység jellegénél fogva forgalmazási veszteség elkerülhetetlen volt. Az ellenőrzés az egyéni vállalkozás árbevételeit 2010. évre 8.256.992 Ft-ban, 2011. évben 8.569.106 Ft-ban vélelmezte, elkülönítve határozta meg a dohánytermékek beszerzésével és értékesítésével kapcsolatos bevételt 3%-os mértékű átlaghaszonkulcsot vélelmezve. A becsült árbevétel következménye a helytállónan megállapított adóvonzat.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta az alkalmazott becslési eljárást, a vélelmezett haszonkulcsot. Sérelmezte, hogy nyilatkozatáról a revizorok nem megfelelően vették fel a jegyzőkönyvet.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság eljárási és anyagi jogszabálysértés nélkül meghozott határozatai a kereseti kérelem körében jogszerűek.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Art. 5.§ /1/ bekezdése, 25.§ /1/ bekezdés c) pontja, /2/ bekezdése, 97.§ /3/ bekezdése, 106.§ /1/ bekezdése, 108.§ /1/-/2/, /3/ bekezdés c) pontja, /5/, /9/ bekezdés 143.§ /1/ bekezdése, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 1.§ /1/-/2/, /4/ bekezdése, 2.§ /1/-/3/ bekezdései, 5.§ /1/-/2/ bekezdései, 50.§ /1/, /4/ bekezdése rendelkezéseit, mert e jogszabályokat az adóhatóság megsértette eljárása során, ezért a határozatokat az elsőfokú bíróságnak hatályon kívül kellett volna helyeznie, vagy megváltoztatnia.

Előadta, hogy az alperes a tényállást nem tárta fel, bizonyítási eljárást megfelelő és szükséges mértékben nem folytatott le, határozata ténybelileg is megalapozatlan, jogszabálysértő, iratellenes és okszerűtlen mérlegelésen alapul. A becslés alkalmazásának feltételei nem állottak fenn, helytelen módszert alkalmazott. Az elsőfokú bíróság formális eljárást folytatott le, bár tanúkat és a felperest is személyesen meghallgatta, a vallomásokból és előadásból jogszerű és okszerű következtetést nem vont le, az ellentmondásokat nem tisztázta, ítéletét nem indokolta meg teljes körűen, nem értékelte megfelelően az eljárási kifogásokat sem.

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. A felperes-adózó ugyanakkor köteles volt igazolni azt, hogy bevallásainak adatai a valósággal egyezők.

Az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál az adóhatóság a tényállás tisztázása körében az Art. 108.§ /3/ bekezdés c) pontja alkalmazásával becslést alkalmazott, mert a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként rendelkezésére állott adatok, tények, körülmények alapján alaposan feltételezte, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető /Art. 97.§ /6/ bekezdés/.

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. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/.

Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására a

Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, helyt adva felperes valamennyi bizonyítási indítványának, majd a közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést, (a kereseti kérelem keretei között) a perben lefolytatott bizonyítás eredményeként jogszerűnek minősítette. Az ügy érdemi elbírálására kiható eljárásai jogszabálysértést az adóhatóság részéről nem állapított meg.

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 vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, a tanúvallomásokat, 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, precíz tényállást rögzített, idézte az irányadó jogszabályokat, logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta a keresetet elutasító döntését, az eljárási kifogások alaptalanságát. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak lényegében a bizonyítékok felülmérlegelésére irányultak, amelynek azonban az elsőfokú bíróság teljes körűen jogszerű ítélete alapján, jogszabályi lehetőség hiányában nem volt helye. A felperes a Pp. 164.§ /1/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettsége ellenére keresetét nem bizonyította, így azt az elsőfokú bíróságnak el kellett utasítania.

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 illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2015. szeptember 24.

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