

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.337/2016/4.

A tanács tagjai: . Lomnici Zoltán a tanács elnöke
. Kárpáti Magdolna előadó bíró
. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Oblat Péter ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,
mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó
Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: dr. Nagy Zsuzsanna jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Székesfehérvári Közigazgatási
és Munkaügyi Bíróság 2015. november 30. napján kelt 12.K.27.202/2014/6.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.202/2014/6.
számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 525.200 (ötszázhuszonötezer-
kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az adóhatóság az egyéni vállalkozó felperesnél 2010. évre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 3.451.531 Ft személyi jövedelemadó (szja), 1.329.000 Ft általános forgalmi adó (áfa), 1.022.956 Ft egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulék, 2.648.350 Ft nyugdíjbiztosítási járulék, azaz összesen 8.451.837 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbök megfizetésére, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel.
- [2] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2014. február 17. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot, helyes indokaira tekintettel, helyben hagyta. Az alperes határozata az érdemi döntés indokaként a következőket tartalmazza:
- [3] Az elsőfokú adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 108. § (3) bekezdés c) pontja alapján jogszerűen alkalmazott becslést. Az adózó könyveiből, bevallásaiból számítható haszonkulcs ugyanis alacsonyabb volt, mint amit a nyilatkozatában megjelölt, és ami a számlái alapján meghatározható, folyamatos vesztesége is be nem vallott bevételre utal. A becslés eredményeként jelentkező különbök (árbevétel növekedés összege) és az ez után becsült áfa összeg a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) 4. § (2) bekezdése értelmében a felperes bevételeinek és vállalkozói kivétnek minősül, mivel nyilvántartásaiban nem jelent meg. Ezt a felperes kivonta a vállalkozásából és vélelmezhetően magáncélra használta fel. A vállalkozói kivét a vállalkozói jövedelemadóztatást alkalmazó egyéni vállalkozónál önálló tevékenységből származó jövedelem az Szja tv. 16. § (4) bekezdése értelmében. Az elsőfokú adóhatóság az árbevétel növekedés összegével, ami egyenlő a vállalkozói kivéttel, megalapozottan növelte meg a felperes bevallott vállalkozói kivétjének összegét és a megnőtt összevonas alá eső jövedelem után jogszerűen számított ki az adókat és a járulékokat.
- [4] A felperes könyvelésében megtalálható volt az üzlethelyiség, az alkalmazottak és a beszerzett áru költsége. Az elsőfokú adóhatóság a felperes költségeit a könyveléssel egyezően fogadta el és ennek figyelembe vételével került sor az árbevétel becsléssel történő megállapítására. A becslés alapja a költségek nagysága és az árbevétel közötti arány volt. A felperes elszámolása pénzforgalmi szemléletű, pénztára nem volt negatív, betétszámláján is rendelkezett pénzeszközzel annak ellenére, hogy 9.742.435 Ft nem szerepelt a könyveiben. Ebből következően könyveiben megfelelő fedezettel rendelkezett elszámolt kiadásaira és vesztesége fedezetére is, aminek nem

lehetett forrása az eltitkolt árbevétel. A felperes, továbbá 2012. november 8-án maga is úgy nyilatkozott, hogy 2010. évi veszteségeit nem tagi hitelből fedezte. Az eltitkolt jövedelem összege nem egyéb jövedelem, hanem vállalkozói kivét, mivel a felperes jövedelmét egyéni vállalkozásból szerezte. Az eltitkolt árbevétel, a 9.742.435 Ft, növeli a vállalkozás eredményét. Tekintettel azonban arra, hogy ez az összeg azonos a vállalkozói kivétként megállapított jövedelem összegével, ami az egyéni vállalkozásban költség, az egyéni vállalkozás eredménye ugyanazon összeggel növekszik és csökken is, tehát a vállalkozás eredménye változatlan marad. Mindezek miatt az elsőfokú adóhatóság helytállónan rögzítette, hogy a vállalkozás 6.345.000 Ft veszteséggel zárt.

A kereseti és az alperes védekezése

- [5] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Petitumában az Art. 97. § (3)-(6) bekezdéseiben, 138. §(1) és (2) bekezdésében, az Szja tv. 11. sz. melléklet 6.) pontjában, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 72.§ (1) bekezdésében foglaltak megsértésére hivatkozott. Nem vitatta a becsléssel megállapított eltitkolt árbevételt, ennek egyéni vállalkozói árbevételkénti elszámolását, az ez alapján előírt áfa adókülönböt sem. Azzal érvelt, hogy az eltitkolt bevétel vállalkozói kivétként történő vélelmezése, továbbá az ezzel kapcsolatos jogkövetkezmények előírása jogszabálysértő. Hangsúlyozta, hogy a vállalkozói kivéttel kapcsolatos megállapításokra már nem becslési eljárás keretében került sor, és az adóhatóság e körben nem bizonyította a tényállást, erre vonatkozó fellebbezését sem bírálta el érdemben. Előadása szerint veszteségét tagi betéttel fedezte, ezt a 1053-as bevallás 508. sora is alátámasztja. 2010. évben a könyvelési adatok szerint két betét befizetésre is sor került, 6.000.000, illetve 4.500.000 Ft összegben, ezért „matematikai képtelenség”, hogy a 9.742.435 Ft vállalkozói kivételre lett volna fordítható. Az általa végzett számítás szerint a vállalkozói kivét nem az alperesi határozatban megjelölt összeg, hanem 7.671.209 Ft. Az alperes 3.200.000 Ft-ot tévedett a terhére, amiatt, hogy a vállalkozói kivét járulékait nem vette figyelembe költségként.
- [6] A felperes nem kérte tárgyalás megtartását, arra hivatkozott, hogy teljesítette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) szerinti bizonyítási kötelezettségét, mert szakértőt vett igénybe, és kérte, hogy a bíróság a szakértői véleményt okirati bizonyítékként vegye figyelembe.
- [7] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását

kérte. Fenntartotta a határozatába foglaltakat, és azzal érvelt, hogy érdemi döntését jogszabálysértés nélkül hozta meg.

A jogerős elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:
- [9] A felperes keresete szó szerint megismétli az ebben hivatkozott szakértői véleményt, amely nem szakkérdésben, hanem jogkérdésben foglal állást, és a perben kizárólag a felperes érveléseként vehető figyelembe, és ekként került értékelésre.
- [10] Az adóhatóság a tényállást kellő mértékben feltárta, a rendelkezésére álló bizonyítékokat okszerűen mérlegelte, helytállóak a ténybeli és jogkövetkeztetései is. Az alperes érdemi döntése megfelel a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjának. Az adóhatósági határozatok felülvizsgálatára nem a felperes által megjelölt Art. 97. § (4)-(6) bekezdései, és a Ket. 50. § (6) bekezdése az irányadó, mivel az adóhatóság becslést alkalmazott, és a becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem igazolt tények az adózó terhére értékelhetők.
- [11] Az adóhatóságnak az Szja tv. 16. § (4) bekezdésének utolsó mondata értelmében jogszerű lehetősége volt arra, hogy a vállalkozásban meg nem jelenő, le nem könyvelt bevételt vállalkozói kivétnek minősítse. A becsléssel megállapított, eltitkolt árbevétel 9.742.435 Ft összege nem jelent meg a vállalkozás bevételei között, ezért ezt nem lehet olyan forrásnak tekinteni, amit a felperes „vállalkozási költségekre” fordított. A felperest terhelte annak bizonyítása, hogy ezt az összeget vállalkozási célra fordította, de e kötelezettségének a közigazgatási és a peres eljárás során sem tett eleget. Elhatárolt veszteség a vállalkozói jövedelemmel és nem a vállalkozói kivéttel szemben számolható el, és ez utóbbi kapcsán költség, költséghányad vagy más levonás sem érvényesíthető.
- [12] A felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy az adóhatóság jogsértően mellőzte vállalkozói kivét járulékos költségeként a 27%-os társadalombiztosítási járulék elszámolását és arra is, hogy a becsléssel meghatározott összeg valójában a vállalkozói kivét 127%-a lenne. Ezzel kapcsolatos álláspontja nem felel meg az Szja tv. 11. sz. melléklet I/6. pontjának.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, kereseti, kérelme szerinti döntés

meghozatalát kérte. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság eljárása és határozata nem felel meg a Pp. 164. § (1) bekezdésében, 213. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság nem bírálta el érdemben a keresetét, jogszabálysértően fogadta el az alperes perbeli nyilatkozatát. Álláspontja szerint bizonyította, hogy az eltitkolt bevétel megjelent a vállalkozás nyilvántartásaiban, ezért a jogerős ítélet iratellenesen rögzítette, hogy nem teljesítette bizonyítási kötelezettségét. Fenntartotta a keresetben is kifejtett álláspontját, mely szerint tisztázatlan maradt, hogy az eltitkolt árbevételt vissza juttatta-e a vállalkozás pénztárába vagy ezt személyes szükségleteire használta fel. Hivatkozott okszerűtlen bizonyítékértékelésre, iratellenes megállapításokra, ellentmondó ítéleti indokolásra is.

[14] Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[15] A felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, azt, hogy a fél milyen tartalmú határozat meghozatalát kívánja, és elő kell adni - a jogszabálysértés és a megsértett jogszabályhely megjelölése mellett -, hogy a fél a határozat megváltoztatását milyen okból kívánja, mert ezek a felülvizsgálati kérelem kötelező kellékei (Pp. 270. § (2) bekezdése). A felülvizsgálat alapjául szolgáló jogszabálysértés lehet eljárási és anyagi, az eljárási jogszabály megsértése azonban a Pp. 255. §(3) és (4) bekezdése értelmében csak akkor adhat alapot a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére, ha lényeges és kihatott az ügy érdemi elbírálására. Ha a fél a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítéletet több okból is támadja vagy több egymástól elkülönülő eljárási vagy anyagi jogszabálysértésre is hivatkozik, akkor valamennyi hivatkozásnak rendelkeznie kell a Pp. 272. § (2) bekezdésében meghatározott követelményekkel. Tekintettel arra, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében megsértett törvényhely megjelölése nélkül hivatkozott arra, hogy „aggályosnak” találja a keresetének elbírálásáig eltelt időt, az ítélet keltezésével és kézbesítésével kapcsolatos adatokat, továbbá az alperesi jogutódlás kérdését, az e körben előadottakkal a Kúria érdemben nem foglalkozhatott.

[16] A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nem kerülhet sor bizonyítás felvételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre. A Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (Pp.275. §, BH2002.29., BH2012.179.).

[17] Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves,

okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bírósággal, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

[18] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet, a felperes érvelésével ellentétben, megfelel a Pp. 213. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, a 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A jogerős ítélet tartalmaz, mégpedig iratszerűen, minden ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns adatot, tényt, körülményt. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírált, okszerű bizonyíték értékelés eredményeként jogszerű tényállást állapított meg. A felperesi állítással ellentétben önmagában abból a tényből, hogy az elsőfokú bíróság az előzőekben említett eljárási szabályoknak megfelelően hozott érdemi döntésében nem a felperes jogi álláspontjával értett egyet, nem adhat alapot annak megállapítására, hogy jogszabálysértő határozatot hozott. A jogerős ítélet ugyanis részletes és a jogvita eldöntésére irányadó eljárási és anyagi jogi jogszabályokkal összhangban álló indokolást tartalmaz arra nézve, hogy a keresetben előadottak mely bizonyítékok miatt, mely törvényhelyeknél fogva nem fogadhatók el.

[19] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával, ennek megismétlése nélkül, a felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel, csupán a következőkre kíván rámutatni:

A felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy az alperes a per során a nélkül egészítette ki a határozatába foglalt tényállást, hogy azt alátámasztotta volna, ezzel szemben a keresetben előadottak igazolására okirati bizonyíték is megjelölésre kerültek. Az ügyben ugyanis a felperes nem kérte tárgyalás tartását, és az általa előadottak alátámasztására nem csatolt be tagi betét befizetési bizonylatokat, részletes pénzforgalmi kartont. Az elsőfokú bíróság továbbá helytállóan mutatott rá arra, hogy a felperes által hivatkozott szakértői vélemény kizárólag a felperes saját, egyoldalú előadásának minősíthető a Pp. 177. § (1) bekezdése értelmében. A perben szakértő kizárólag az lehet, akit a bíróság rendel ki szakértőként, és a szakértői vélemény akkor szolgálhat bizonyítékként, ha ezt a bíróság által kirendelt szakértő készíti. A felperes keresetében nem kérte szakértő kirendelését, a bíróság pedig adóügyi perben hivatalból bizonyítást nem vehet fel. Az alperes továbbá nem a határozatába foglalt tényállást egészítette ki, hanem a keresetben előadottak kapcsán fejtette ki jogi érvelését. Az

alperes határozata megfelelt a határozathozatalakor irányadó tényeknek és jogszabályi rendelkezéseknek, tekintettel arra is, hogy a felperes a közigazgatási eljárás során nem hivatkozott olyan adatokra és érvelésekre, mint amelyeneket a keresetében megjelölt.

[20] A felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelésével ellentétben az alperes a rendelkezésre álló iratokból megállapíthatóan nem pusztán adózói nyilatkozatra alapította érdemi döntését, hanem olyan okiratokra, amelyeket határozata részletesen ismertet. Kiemeli e körben a Kúria, hogy a felperes egyéni vállalkozása a kimutatott veszteség ellenére könyveiben megfelelő fedezettel rendelkezett az elszámolt kiadásokra. Ezt a tényt a kereset sem vitatta, amely egyébként szintén tartalmazza a felperes záró pénzkészletét. A felperes továbbá a közigazgatási eljárás során nem hivatkozott tagi betét befizetésre, sőt ettől eltérő tartalmú nyilatkozatokat tett, és keresetéhez sem csatolta állításának alátámasztásaként a tagi befizetéseket igazoló bizonylatait és a részletes pénztárforgalmi kartont. A keresetben megjelölt 1053 számú bevallás 508. sora pedig „az egyéni vállalkozói tevékenységhez felhasznált vállalkozáson kívüli forrás”-ra vonatkozik, tehát nem azonos a tagi betéttel és a felperes által felvett banki hitel is vállalkozáson kívüli forrásnak minősül.

[21] Az alperes a felperes keresetében sem vitatottan jogszerűen alkalmazott becslést, a becslés azonban nem csupán a vállalkozás árbevételének meghatározására terjed ki, hanem valamennyi adókötelezettség adóalapjának a valószínűsítésére, amellyel szemben a felperesnek kellett volna a közigazgatási, illetve a peres eljárás során is hitelt érdemlő adatokat szolgáltatnia, de ilyenekre nem került sor (Pp. 164.§ (1) bekezdése). Az alperes a közigazgatási eljárás során nem sértette meg a tényállás tisztázási kötelezettségét, hiszen a rendelkezésére álló adatok szerint vizsgálta a veszteség finanszírozásának forrását, amely a közigazgatási eljárás során rendelkezésére álló nyilatkozatok és dokumentumok szerint bankhitel volt és nem tagi betét befizetés.

[22] A jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel érintett része megfelel a határozatokban helytállóan megjelölt jogvita eldöntésére irányadó Art. és Szja tv.-beli jogszabályi rendelkezéseknek és az e tárgyban követett bírói gyakorlatnak is (Kfv.I.35.790/2015/5., Kfv.V.35.128/2010/11., Kfv.I.35.150/2010/5., Kfv.V.35.316/2010/5....stb.). Hangsúlyozza a Kúria, hogy a saját vállalkozás költség és veszteség finanszírozását legjobban a felperes ismeri és neki kell rendelkeznie erre vonatkozó adatokkal, bizonyítékokkal. A felperes azonban a vállalkozása pénzeszközeiben meg nem jelent, eltitkolt bevétel kapcsán nem ajánlott fel olyan

bizonyítékot a közigazgatási perben, amely azt igazolhatta volna kétséget kizáróan, hogy bevétele nem vállalkozói kivét, hanem könyvelése, iratai, dokumentumai alapján ténylegesen ellenőrizhető módon megállapítható vállalkozói jövedelem vagy bevétel lenne (EBH2010.2287.). A vállalkozás bevételei között meg nem jelent összeget nem lehet vállalkozási célra fordítottaknak tekinteni. A felperesnek kellett volna hitelt érdemlő adatokkal igazolnia, hogy a vállalkozás könyvelésében, nyilvántartásaiban, meg nem jelenő eltitkolt árbevétele miatt nem minősíthető vállalkozói kivétnek, de e körben, érvelésével ellentétben, nem tárt az első fokú bíróság elé olyan adatokat, amelyek a keresetét alátámaszthatták volna, az általa vitatott körben az alperesi döntés jogszabálysértő voltát igazolhatták volna.

- [23] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben jogszabálysértés nélkül meghozott határozat, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [24] Az adózónak kell hitelt érdemlő adatokkal igazolnia, hogy a becsléssel megállapított eltitkolt árbevételt vállalkozása érdekében használta fel.

Záró rész

- [25] A pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.
- [26] Az alperes a felülvizsgálati eljárásban érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő és Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el ezért a felülvizsgálati eljárásban az alperesnek, pernyertessége ellenére, felszámítható költsége nem merült fel.

Budapest, 2016. június 16.

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

