

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.276/2018/7. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró

Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Ács András ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Pető Valéria jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. február 1. napján kelt 1.K.27.043/2017/21. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.043/2017/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (azaz huszonötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra további 176.900 (azaz százhetvenhatezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. - 2013. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a - megismételt eljárásban - 2016. augusztus 25. napján meghozott határozatával a felperest összesen: 4.420.624 Ft adókülönbözet, 7.589.248 Ft adóbírság, 100.000 Ft mulasztási bírság és 665.357 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. december 27. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Indokolása szerint a felperes, mint főfoglalkozású egyéni vállalkozó 2011-től 2013-ig a bérleményben Silver néven sörözőt üzemeltetett, Csabdereken pedig a József A. u. 2. szám alatti vendéglátó egységet bérelte, amelyben pizzeria működött. A felperes a vizsgált időszakban összességében 12.474.617 Ft veszteséget számolt el, amelynek okát az adóhatóság vizsgálta. A revízió a számítások eredményeként megállapította, hogy adózó könyvei vélelmezhetően nem a ténylegesen elért bevételt tartalmazzák, a P. Bt.-től, a Z.Kft.-től történt beszerzéseit nem teljes körűen számolta el, 599 db beszerzési számlát a könyvelésében nem szerepeltetett.
- [4] Az adóhatóság a felperes vélelmezhető bevételeit a termékcsoportonként történt reprezentatív kigyűjtés adatai alapján számított átlag haszonkulcsok, a más adózók kapcsolódó vizsgálata során megismert, és a rendelkezésre álló adatok alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2.§ (2) bekezdés, 108.§ (1)-(4) bekezdések alkalmazásával becsléssel állapította meg.
- [5] A hatóság a könyvekben elszámolásra nem került beszerzési számlákból a beszerzések árucsoportonkénti kigyűjtését elvégezte, majd az alapeljárás során kigyűjtött havonkénti adatokkal termékcsoportonként történt összesítéssel az egyes évek termékcsoportonkénti arányát meghatározta.
- [6] A vizsgálat a 2011. évi operatív ellenőrzés során jegyzőkönyvezett termékek fogyasztói áraival szemben a vizsgált időszak egyes hónapjaira a bruttó beszerzési árakat is kigyűjtötte, ennek alapján az éves átlagos bruttó beszerzési árakat megállapította. Ezt követően a vizsgálat a 2011. évi nyitó, valamint a 2011., 2012. és a 2013. évi záró leltárak adatai ismeretében a söröző leltári készletét kiszámította. Megállapításra került, hogy a bevallásokban nem a leltárak szerinti készletek szerepelnek. A vizsgálat a selejtezések tevékenységenkénti kigyűjtésével évenként

meghatározta a söröző selejtezésének összegét. A vizsgálat más, hasonló körülmények között gazdálkodó vállalkozások által elért haszonkulcsok, árresek megállapítása érdekében 3 vállalkozónál kapcsolódó vizsgálatot is végzett.

- [7] Az alperes szerint a felperes a nyilatkozataiban közölte, általa alkalmazott haszonkulcsokat a vizsgálat által a dokumentumok alapján számítottakkal szemben, az új eljárás során továbbra sem bizonyította annak ellenére, hogy az új eljárás kapcsolódó vizsgálatokkal igazolta, az adott időszakban hasonló körülmények között működő italboltok a felperes által közölt adatoknál jelentősen magasabb haszonkulcsokat alkalmaztak. A vizsgálat a felperes vélelmezhetően elért bevételét az új eljárás során rendelkezésre állt dokumentumok alapján számított átlag haszonkulcsok figyelembe vételével állapította meg.

A kereseti kérelem

- [8] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte.
- [9] Álláspontja szerint az adóhatóság feltételezésekre alapította megállapításait, azokat bizonyítékokkal nem támasztotta alá. Tanúkkal bizonyítani tudta volna, hogy a beszerzések egy része magáncélú volt, amelyek fedezeteként szülői és nagyszülői támogatás szolgált. Eljárási jogszabálysértésként jelölte meg, hogy a hatóság nem különítette el a vállalkozási célú és a magáncélú beszerzéseit. Nem vitatta, hogy a magáncélú beszerzési során kiállított bizonylatok az egyéni vállalkozó nevére szóltak, azonban tételes vizsgálat alapján a beszerzések a célok szerint elhatárolhatók lettek volna.

Az elsőfokú határozat

- [10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [11] Indokolása szerint a felperes keresetét arra alapította, hogy üzleti partnereitől magáncélra vásárolt termékeket, és ezeket nem könyvelte a vállalkozásában, azok céljára tekintettel. A vizsgált időszakban 599 db beszerzési számla adatait nem szerepeltette a könyvelésében. Hivatkozása szerint mindez azért történt, mert e beszerzések magáncélúak voltak. A felperes ezen érvelése nem fogadható el, mivel a beszerzési számlákon a vállalkozásának bélyegzője szerepel, illetve a vállalkozási jövedéki engedélyezési szám is. A felperes vállalkozóként magáncélra beszerzést nem végezhet, a vállalkozói beszerzéseket a vállalkozásban kell elszámolni. Vállalkozóként nem teheti meg, hogy a vállalkozói bélyegzővel

ellátott számlát bocsát ki a vásárlásai során, és e termékeket családi, baráti rendezvények során használja fel, értékesíti. Ez nem minősül magánszemélykénti felhasználásnak, a vállalkozókénti vásárlás az a vállalkozás körébe tartozik, az elszámolást is annak alapul vételével kell megtenni. Nem vizsgálható tehát, hogy felperes a vállalkozói minőségében történő beszerzéseit milyen mennyiségben használta fel magáncélra. A számlák tételes átvizsgálása során sem lenne megállapítható az, hogy mely termékek felhasználása történt magáncélra, ugyanis ennek vizsgálata kizárt.

- [12] Az adóhatóság nem vagyonosodási vizsgálatot végzett, nem azt vizsgálta, hogy felperes a vállalkozásokhoz megfelelő pénzeszközökkel rendelkezett-e. Így e körben bizonyítás lefolytatása nem volt szükséges. A perben meghallgatott tanúk csak azt tudták igazolni, hogy felperes a számukra kedvezményes feltételek mellett biztosította a rendezvények megtartását, e ténynek azonban a számviteli elszámolásokra hatása nincs.
- [13] A becslés jogalapja az adóhatóság által igazoltan egyértelműen fennállt. A felperes sem az adóigazgatási eljárásban, sem a perben eredményes bizonyítással nem élt. Mind a bevételek, mind az alkalmazott haszonkulcsok vonatkozásában a becslés jogalapja fennállt, az adóhatóság határozatai tehát megalapozottak.
- [14] Az elsőfokú bíróság nem tartotta indokoltnak igazságügyi könyvszakértő kirendelését, mivel a felperes azt nem vitatta, hogy a könyvelésébe be nem állított számlák a vállalkozás számára kerültek kiállításra. Ebben az esetben pedig a számviteli szabályok szerint ezeket a felperesnek egyértelműen könyvelnie kellett volna.
- [15] Az Art. 108.§ alkalmazásában az adóhatóság terhére hiányosság nem állapítható meg, a haszonkulcsok vizsgálata során is megfelelően feltárta a tényállást, e körben a felperes konkrét kifogást nem terjesztett elő. Egyebekben elismerte, hogy a könyvelésében nem szereplő számlák esetében haszonkulcs nélkül értékesítette a készletet, ez azonban nyilvánvalóan elfogadhatatlan, mivel a beszerzései és az értékesítései során a vállalkozásokra irányuló számviteli és adójogi szabályok szerint kell a vállalkozónak eljárnia.
- [16] Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával függ össze. A felperes csak arra hivatkozott, hogy adóbevételt nem titkolt el, azonban a tényállásból megállapítható, hogy bevétel eltitkolása történt, 599 db számlát a könyveiben nem számolt el, így a hatóság döntése az adóbírság körében is megalapozott.

A felülvizsgálati kérelem

- [17] A felperes álláspontja szerint a felülvizsgálatra okot adó körülmény az, hogy jogszabálysértő módon utasította el az elsőfokú bíróság a szakértői bizonyításra vonatkozó indítványát. A Pp. 164.§ (1) bekezdése szerint bizonyításra köteles, a szakértői bizonyítási indítványa elutasításával az elsőfokú bíróság megfosztotta attól, hogy törvényes kötelezettségét teljesíthesse. E bizonyítás lefolytatásának hiányában az elsőfokú bíróság nem valós tényállás alapján hozta meg az ítéletét, megsértve a Pp. 206.§ (1)-(3) bekezdéseiben foglalt kötelezettségét, amely ellentétes a Pp. 163.§ (3) bekezdésében foglalt szabályozással is.
- [18] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [20] A Kúria a jogerős határozatot a felülvizsgálati kérelem keretei között, a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés).
- [21] A közigazgatási határozatok, a peranyag, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem összevetése alapján a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyításra vonatkozó minden Pp. szabály teljesített, a felperes keresetét teljes körűen elbírált (Pp. 213.§ (1) bekezdés), rendelkezését részletesen megindokolta (Pp. 221.§ (1) bekezdés, a bizonyítékok helyes értékelésével (Pp. 206.§ (1) bekezdés), megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.
- [22] Kifejti a Kúria, hogy 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.
- [23] 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.
- [24] 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. 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.

- [25] Az Art. 97.§-ának (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtajánál is az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást. Az adóhatóság az általa beszerzett, illetve a felperes részéről előtárt bizonyítékok alapján volt köteles dönteni. A meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben a felperes részére is biztosított volt (Art. 143.§ (1) bekezdés).
- [26] 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].
- [27] Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására bizonyítási eljárást rendelt el, majd a közigazgatási eljárásban - az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján - lefolytatott bizonyítási eljárást, illetve az eredményeként meghozott alperesi döntést (a kereseti kérelem keretei között) a perben lefolytatott bizonyítás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.
- [28] 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.
- [29] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyításra vonatkozó Pp. előírások megtartásával járt el. A Pp. 3.§ (3) bekezdésének megfelelően részletesen és többször tájékoztatást nyújtott a perbeli bizonyítási teherről, konkrétan arról, hogy a felperesnek mit és hogyan kell bizonyítania, amely megfelelt a Pp. tájékoztatási kötelezettségre vonatkozó szabályainak alkalmazásával kapcsolatos egyes kérdésekről megalkotott 1/2009. (VI. 24.) PK véleményben foglaltaknak.
- [30] A felperes részéről a perben előtárt alapos bizonyítási indítványokat teljesítette, a felperest személyesen meghallgatta, ahogyan a megjelölt tanúkat is.
- [31] A felperes felülvizsgálati kérelmében azt sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság az előterjesztett szakértői bizonyítási indítványnak nem adott helyt. A Kúria az iratok tételes megvizsgálása alapján rögzíti, hogy felperes az elsőfokú eljárás 2017. június 22. napján tartott tárgyalásán akként nyilatkozott a kereseti kérelme körében (5. oldal), hogy. „a

becslés jogalapját nem vitatom". Ezt követően az iratokhoz fűzött, 2017. augusztus 23. napján érkeztetett beadványában a becslés jogalapjára vonatkozóan terjesztett elő szakértői bizonyítási indítványt („a becslés, mint adóalap megállapító megoldás, ez esetben alkalmazható-e”). A felperes saját előadása szerint elő nem terjesztett kereseti kérelemre (az adó alapját nem vitatta) szakértői bizonyítási indítványt alaposan nem terjeszthet elő (nincs mire), így annak foganatosítása elmaradását sikeresen nem vitathatja. Az elsőfokú bíróság helytállóan rögzítette ítéletében (5. oldal) továbbá, hogy a felperes elismerte, a könyvelésébe be nem állított számlák a vállalkozás számára kerültek kiállításra, ezért helytállóan állapította meg: „ebben az esetben a számviteli szabályok szerint ezeket egyértelműen könyvelnie kellett volna”, azaz e kérdés sem igényelt szakértői bizonyítást.

- [32] Rögzíti továbbá a Kúria, hogy az elsőfokú eljárás utolsó tárgyalásán a felperes az adta elő, hogy további bizonyítási indítványa nincsen. A Kúria megállapította, az elsőfokú bíróság a felperes valamennyi alapos bizonyítási indítványát teljesítette, a felülvizsgálati kérelem ezzel ellentétes előadása iratellenes és alaptalan. Az elsőfokú bíróság az eljárási és anyagi jogszabályoknak megfelelő ítéletet hozott, döntése a Pp. 213.§ (1) bekezdése szerint minden keresetrészre kiterjedt, jogi indokolása a teljes körűsége okán kiegészítésre nem szorul. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak a jogszerű ítéleti döntést, az alperes határozatban foglalt megállapításait nem cáfolták meg, így a Pp. 164.§-a alapján a bizonyítatlan kereset elutasítása helytálló döntés.
- [33] 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 döntés elvi tartalma

- [34] *Előterjesztett kereseti kérelem bizonyítására nyújtható be bizonyítási indítvány.*

Záró rész

- [35] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [36] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illethekekről 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,

figyelemmel a felperes részéről már megfizetett 265.238 Ft illetékösszegre.

[37] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el, az alperes a törvényes határidőn túl kérte tárgyalás tartását.

Budapest, 2018. július 05.

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