

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Molnár Angelika ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2010. szeptember 29-én kelt 14.K.22.605/2009/20. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 23. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.22.605/2009/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási perköltséget.

A le nem rótt 314.800 (háromszáztizennégyezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2003-2006 években piacozó, vásároló kiskereskedelemmel foglalkozott, valamint ún. 100 forintos boltot üzemeltetett egyéni vállalkozóként. Az adóhatóság a felperesnél 2003-2005 évekre vonatkozó személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben, 2006 évre vonatkozóan valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Az adóhatóság megállapítása szerint a felperes 2003-2006 évi bevallása nem a valós adóalapot tartalmazta, ezért becslést alkalmazott. Rögzítette, hogy a felperes bevallásában egyes költségszámlákat nem szerepeltetett, a vállalkozás a vizsgált években veszteséges volt, illetve az egyes adóévekben számítható haszonkulcs mértéke nagyságrendekkel eltért. Az adóhatóság a felperes bevételét a beszerzett értékéből 30%-os haszonkulcs figyelembevételével állapította meg. Az adóhatóság a felperes könyvelésében meg nem jelenő többletbevételt vállalkozói kivétnek tekintette. Azt is vizsgálta az adóhatóság, hogy a felperes jövedelme fedezetet nyújtott-e kiadásaira. A 2003. január 1-jei nyitó forrásként 258.554 Ft vett figyelembe, és nem fogadta el azt a felperesi nyilatkozatot, hogy 5 millió Ft nyitó készpénzzel, illetve 2006. január 1-jén 4 millió Ft megtakarítással rendelkezett. A kiadások és bevételek kronologikus sorrendbe állításával megállapította, hogy a felperes 2003-2006 évi jövedelme

kiadásainak forrását csak részben biztosította, és a felperes vonatkozásában forráshiányt állapított meg. Az adóhatóság 2003-2005 évre összesen 4.220.717 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely után adóbírságot is kiszabott és késedelmi pótlékot is felszámított.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. augusztus 7-ei határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, az adókülönbözet összegét 4.212.539 Ft-ban határozta meg, és csökkentett összegű adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az adóhatóság 2006 évre vonatkozóan a felperes terhére 1.106.287 Ft adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel, majd a felperes fellebbezése folytán alperes 2009. augusztus 7-ei határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes mindkét határozat ellen kereseti kérelmet terjesztett elő és kérte a terhére megállapított adófizetési kötelezettség, valamint szankciók törlését. Vitatta mind a becslési eljárás jogalapját, mind a megállapítás összecszerűségét.

A megyei bíróság a pereket egyesítette, majd jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában kifejtette, hogy a felperes könyvelési programja zártságának vizsgálata érdekében igazságügyi szakértői bizonyítást rendelt el, melynek során megállapította, hogy a felperes által használt könyvelést segítő programban az egyszerű adatbázis-struktúra miatt változtatások eszközölhetők, melyek nyomtatott formában is változtatva jelennek meg, tehát a felperes könyvelése nem tekinthető zárt rendszernek. Az 5 millió, illetve 4 millió forint megtakarítással összefüggésben a megyei bíróság kiemelte, hogy annak forrásaként a felperes tőkebetét visszafizetést jelölt meg, amelyet könyveléssel kívánt bizonyítani. A megyei bíróság utalt arra, hogy az adóhatóság az eljárás során tanúként hallgatta meg a felperes volt alkalmazottait, akik egybehangzóan állították, hogy nem fordult elő napi 100.000 Ft-ot meghaladó bevétel. Ezen túlmenően 1993 évtől számítva 3 év kivételével a felperes vállalkozása veszteséges volt, ami nem tette lehetővé az analitikus nyilvántartásban kimutatott közel 20 millió Ft-os pénzkészlet felhalmozását. A vizsgált időszakot megelőzően ilyen összegű külső forrás rendelkezésre állását, meglétét a felperes nem igazolta. E tény ellen szól az a körülmény, hogy ilyen nagyságrendű összeget nem szoktak otthon tartani, illetve a felperes az állítólagos nagyobb rendelkezésre álló összeg ellenére gépjárművásárlásra 3.600.000 Ft, és további 1.340.000 Ft értékben kölcsönt vett fel. Ily módon a felperes az adóhatóság által megállapított összegtől eltérő nyitó tétel rendelkezésre állását nem igazolta. A megyei bíróság kifejtette, hogy a felperesnek az adózás rendjéről szóló

2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (3) bekezdés alapján hitelt érdemlő adatokkal kell igazolnia a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést, e kötelezettségének azonban a további tételek vonatkozásában sem tett eleget.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet megalapozatlan és jogszabálysértő. A téves tényállás megállapítása ellentétes a Pp. 336/A. § (2) bekezdésében foglaltakkal. Sérelmezte, hogy a megyei bíróság a közigazgatási eljárásban is benyújtott dokumentumokat csak részben értékelte, az ítélethozatal során figyelmen kívül hagyta, és nem foglalkozott a felperesi előadással. Az Art. 108. § (1) és (2) bekezdésére utalva kifejtette, hogy az adóhatóság nem bizonyította a becslés jogalapját. Kifogásolta, hogy az adóhatóság a negatív pénztáregyenlegek alapjául szolgáló könyvelést elfogadta, holott a tőkebetét kifizetéseket valótlannak tekintette. Álláspontja szerint az adóhatóság amennyiben a pénztárkönyv adatait nem tartja hitelesnek, kizárólag saját számításait veheti alapul. Sérelmezte, hogy az adóhatóság számításai ellenőrizhetetlenek, és kérte részletes, ellenőrizhető kimutatás rendelkezésre bocsátását. Álláspontja szerint az adóhatóság váltakozó becslési módszere önkényes eljáráshoz vezetett. A negatív pénztáregyenleg számítására alkalmazott módszer kizárólag a felperesre terhes következtetések levonását célozza, illetve a pénztár nyitó állomány meghatározását semmi nem támasztja alá. Utalt arra is, hogy az adóhatóság a 2002 adóév vizsgálata során megállapítást nem tett, amiből az a következtetés adódik, hogy a felperes nyilvántartása hiteles volt. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem folytatott le bizonyítást a felperes által megjelölt forrás hitelességének igazolására. Ezáltal megsértette az Art. 97. § (4), (6) bekezdésében, 108., 109. §-ában írt rendelkezésre, illetve a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 3. § 2/b. pontjában, 50. § (1) bekezdésében foglaltakat. Utalt arra, hogy a bevallott jövedelmeken kívül is rendelkezhetett adómentes jövedelemmel, ami kiadásainak forrásául szolgálhatott. A felperes által közölt tények és körülmények azonban nem kerültek értékelésre.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Álláspontja szerint a becslés jogalapját megteremtette az a körülmény, hogy a felperes egyéni vállalkozásában egyes beszerzéseit nem könyvelte, továbbá a vizsgált időszakban veszteséges volt, és a kiszámítható haszonkulcs jelentősen eltért a bevallásból számított haszonkulcstól. Utalt arra, hogy a felperes nyilvántartási rendszere nem volt zárt, az általa hivatkozott nyitó pénzkészlet nem valóságos, mert a felperes veszteséges vállalkozást működtetett, az analitikus

nyilvántartásban kimutatott közel 20 millió Ft-os pénzkészletet nem halmozhatta fel. A 2002 évi gépjármű vásárlását és más költségeit is hitelből finanszírozta, illetve volt alkalmazottai nyilatkozatot tettek mind a napi bevétel összegét illetően, mind a tekintetben, hogy a felperes a napi bevételt mindig elvitte, továbbá a rendelkezésre álló megtakarításairól is különböző nyilatkozatokat tett. Kifejtette, hogy a becslés jogalapját az adóhatóság kétséget kizáróan bizonyította. Kiemelte, hogy a becslés jogalapját nem kizárólag a negatív pénztáregyenlegek jelentették, a felperes jövedelme egyébként sem fedezte megélhetési költségeit. Állította, hogy a felperes könyvelése hiteltelen, bankszámlájának nyitó egyenlege, pénzforgalmi kimutatása, illetve a főkönyvi összesítő kivonat eltérő nyitó pénzkészletet szerepeltet pl. 2006 évben. Felhívta a figyelmet arra, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést a felperesnek kell igazolnia, amely bizonyítási kötelezettségének a felperes nem tett eleget. Hangsúlyozta, hogy a felperes pénztárszalagját és egyéb könyvelését megvizsgálva megállapítható volt, hogy a pénztárkönyv adatai a valós forgalmi adatokat tükrözik, kizárólag a nyitó pénzkészlet tekintetében valótlan a könyvelés.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108. § (2) bekezdés értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik. A 109. § (1) szerint, ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a beállási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. A (3) bekezdés értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra a VII. fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adó-megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.

A 97. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A (6) bekezdés értelmében az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (BH 2002.29.). A bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot köti (BH 1996.505.).

A Legfelsőbb Bíróság az adóhatósági iratokat összevetve a jogerős ítélet indokolásában foglaltakkal megállapította, hogy az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében helyesen jelölte meg azokat a körülményeket, amelyek a felperessel szemben a becslés alkalmazását megalapozták. Az alperes helyesen mutatott rá arra, hogy a felülvizsgálati kérelemben kifejtettekkel ellentétben a becslés jogalapjának megállapíthatósága esetén a bizonyítási kötelezettség nem az adóhatóságot, hanem a felperest terheli. E körben nem a Pp. 336/A. § (2) bekezdésében, hanem az Art. 109. § (3) bekezdésében foglaltakat kell alkalmazni. A Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy a felülvizsgálati kérelemben előadottak nem jelöltek meg olyan adatot, amely a következetes bírói gyakorlat szerint hitelt érdemlő adatnak tekinthető. Hitelt érdemlőnek az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva illetve más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására, kétséget kizáró bizonyítására. Ebből következően nyilatkozat illetve tanúvallomás csak akkor fogadható el hitelt érdemlő bizonyítékként, ha ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva, vagy más adatokkal is egybe vetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény kétséget kizáró bizonyítására. (Kfv.I.35.090/2006/5.)

A felperes által előadottakkal ellentétben nem ütközik jogszabályba az, hogy a felperes bevételeinek, jövedelmének meghatározásakor az adóhatóság a felperes könyvelésének egyes adatait felhasználja, míg a nyitó pénzkészlet vonatkozásában azt kétségbe vonja. A Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy az alperes 18 oldalas határozatának indokolásában részletesen számot adott azokról a körülményekről, amelyeket a becslés jogalapjának megállapításakor, illetve a valós adóalap összegének meghatározásakor figyelembe vett. Ezen megállapításokat a felperes felülvizsgálati kérelmében tételesen konkrétan nem vitatta, e körben nem hivatkozott arra alappal, hogy a jogerős ítélet a bizonyítékok okszerűtlen mérlegelését végezte. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének nincs helye.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp.

270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdésére figyelemmel az alperes felülvizsgálati perköltségének, valamint a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére kötelezte [6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése].

Budapest, 2011. december 1.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró,
Dr. Kalas Tibor sk. bíró**