

A bíróság a dr. Krancz Ügyvédi Iroda (... ügyintéző: dr. Krancz Mária ügyvéd) által képviselt felperes neve(...) felperesnek - a dr. Auth Mária jogtanácsos által képviselt ... (alperes címe. szám alatti székhelyű) alperes ellen - személyi jövedelemadó adónemben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében meghozta az alábbi

### **í t é l e t e t :**

A bíróság az alperes 2012. évi június hó 12. napján meghozott .... ügyszámú határozatát részben hatályon kívül helyezi és az alperest új határozat hozatalára kötelezi.

Ezt meghaladóan a keresetet elutasítja.

Mindkét fél maga viseli a saját költségét.

Az ítélet ellen nincs helye fellebbezésnek.

### **I n d o k o l á s**

A bíróság az alábbi tényállást állapította meg:

Az .... a felperesnél, mint magánszemélynél 2004-2008. évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Ennek során megállapította, hogy a felperes vonatkozásában a becslés jogalapja fennáll.

Az eljárás során mások mellett bevételi,- és kiadási tételek között a kiadási oldalon szerepeltette a felperes által megvásárolt ... frsz.-ú ... típusú gépjárművet. Miután a felperes a gépjármű 2004. novemberi megvásárlásával összefüggésben adásvételi szerződést bemutatni nem tudott, ezért azt az ... gépjármű forgalmi érték meghatározása alapján 11.056.000,- Ft összegben állapította meg, és tüntette fel 2004.11.11. napján a kiadási oldalon a pénzforgalmi mérlegben.

A felperesnek az ... Kft.-től visszakapott kölcsön, továbbá osztalék-előleg tárgyában az volt az alperes jogerős határozatba foglalt álláspontja, hogy azok a felperesi állítással szemben 2005.01.01. napján nem álltak, nem állhattak a felperesi adózó rendelkezésére, mivel azok az ellenőrzés megállapítása szerint is a vizsgált időszak kezdő időpontja előtti adózói kiadásokra fordítottak. E körben az adóhatóság azt állapította meg vizsgálva a 2004.01.01.napját megelőző készpénzfelvételi gyakorlatát a felperesnek, hogy valóban jelentős összegeket vett fel a felperes, ugyanakkor ezeket a pénzeszközöket állandóan forgatta, általában a 3-6 hónapos lekötések, illetve értékpapír számlára történő befizetés útján befektette, illetőleg saját nyilatkozatai szerint is óvadékra, tagi kölcsönre, vállalkozási és befektetési pénzügyek intézésére fordította, így az nem állt, nem állhatott a rendelkezésére az alapügyben érintett vizsgált időszak kezdő napján, azaz 2004. január 1. napját megelőzően. Összességében tehát megállapította az adóhatóság a banki bizonylatokból, hogy a felperes 1999. és 2003. között különböző összegű bevételekhez jutott, azonban azt nem bizonyította hitelt érdemlő módon, hogy ezen összeg, vagy annak valamekkora része a megszerzését követően, 2004.01.01. napján, illetve a megismételt eljárással érintett vizsgált időszak kezdőnapján,

2005.01.01. napján, valamint a megállapítással érintett, és el nem évült 2006.01.01. napján is a felperes rendelkezésére állt volna készpénzben. A felperes által széfbérlet tárgyában csatolt számla is csak azt igazolja az alperes álláspontja szerint, hogy a felperesnek 2001-ben volt széfbérlete, azt azonban nyilvánvalóan nem, hogy az a széfbérlet 2004. január 1-jén, azaz 2005.01.01. napján, valamint 2006.01.01. napján is fennállt, valamint azt sem, hogy a széfben elhelyezett készpénzt mikor, mekkora összeget tett ki, és a széfbérlet mikor lett megszüntetve. Hivatkozott az ... Kft. képviselőjében 2002-2003. között eljáró ügyvezető, ... nyilatkozatára is, amely csak azt igazolja, hogy a felperes 2003. májusában osztalékjövédelmet szerzett, azonban azt nem, hogy az adózó ezt a jövédelmet fenti gyakorlatának megfelelően nem fektette be, illetve nem bizonyítja azt sem, hogy ez az adózó állítása szerint készpénzösszeg 2004.01.01. napján a rendelkezésére állt volna készpénzben. A felperes által volt házastársa bankszámlájára befizetett 6 millió forint összeg vonatkozásában ezen tény megállapítást nyert a jogerős határozat által, a ... Bank Zrt. kivonata szerint. Ugyanakkor az alperes nem fogadta el, hogy ezen 6 millió forintot 2003.11.14. napján a 2003.06.16. napján, és 2003.06.20. napján pénztintézetből felvett összesen 6.935.027,- Ft készpénzből a felperes édesanyjától 2003.09.03. és 09.19. napján kapott összesen 5.150.000,- Ft készpénzből fizette ki.

Az elsőfokú hatóság megismételt eljárás során ... iktatószámú határozatával a felperes terhére személyi jövedelemadó adónemben 2007. évre 13.130.041,- Ft számított adóalap után 4.597.665,- Ft adókülönbözetet állapított meg, ami teljes egészében adóhiánynak minősült. Az elsőfokú adóhatóság 2005. évre elévülés miatt, 2006. és 2008. évre a határozatában, és a jegyzőkönyvekben foglaltakra figyelemmel megállapítást nem tett. A megállapított 4.597.665,- Ft adóhiány után 2.298.832,- Ft adóbírságot szabott ki, és 2.002.244,- Ft késedelmi pótlékot állapított meg.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a rendelkező részben írt jogerős határozatával az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta, 2007. évre személyi jövedelemadó adónemben mindösszesen a megállapított adókülönbözet, adóhiány összegét 55.326,- Ft törlesztésével 4.542.339,- Ft-ban állapította meg, és ehhez viszonyítva a kiszabott adóbírságot 2.271.170,- Ft, a 2007. évre megállapított késedelmi pótlékot pedig 1.978.091,- Ft-ban állapította meg azzal, hogy az elsőfokú határozat többi megállapítását helybenhagyta.

A felperes keresetében a jogerős határozat bírósági felülvizsgálatát arra hivatkozással kérte, hogy álláspontja szerint esetében nem állt fenn a becslés jogalapja, mert az Art. 109. § (1) bekezdésében megkívánt aránytalanság egyik évben sem állt fenn. Álláspontja szerint az adóhatóság nem is bizonyította azt, hogy a becslés jogalapja fennállt volna. Kifogásolta, hogy a jövedelmek évenkénti összegének megállapításánál az alperes nem az Szja. törvény 4. §-ában foglalt rendelkezéseket alkalmazta. A felperes keresetében előadta, hogy a vizsgálat során az összesen öt adóév, a 2004-2008. év érintett, és ezek közül a 2004, 2006. és a 2008. évekre vonatkozóan az alperes által is elismerten a kiadások és a bevételek között aránytalanság nem állt fenn. A pénzforgalmi kimutatás egyenleg rovatának minden tétele teljes körűen pozitív előjelű volt, ami azt mutatja, hogy forráshiány nem állapítható meg. A vizsgálatot ezen évekre mégsem az Art. 95. § (1) bekezdésében foglalt alkalmazásával, hanem a 109. § (1) bekezdésében foglalt becsléssel folytatták le. A jogsértés ebben az esetben azért különös súlyú, mert így a bizonyítás terhe a felperesre hárult, és 8-10 évvel korábbi bizonyítékok sokszor eredménytelen és költséges felkutatása vált szükségessé. A vizsgált adóévek közül az eljárás során a 2004. és a 2005. adóév volt érintett elévüléssel, a 2004-es adóév tekintetében a másodfokú jogerős határozatban foglaltak szerint sem volt aránytalanság, sem fedezethiány. Ez azt jelenti, hogy az alapeljárásban megállapított 14.765.557,- Ft adóhiányt annak adóbírság és késedelmi pótlék vonzatával együtt nem csak az elévülés okán kellett volna törölni. A felperes kifogásolta, hogy az alapeljárás érdemi vizsgálata az 138. § (1) bekezdésében foglaltak

ellenére elmaradt, és a másodfokú adóhatóság, azaz az alperes az új eljárást elrendelő határozatában is rögzítetten a fellebbezés érdemét sem vizsgálta. Nem került megállapításra, hogy az elsőfokú adóhatóság minden adóévre jogszerűen folytatott le becslést, ennek megfelelően az új eljárásra adott mandátum is hiányos volt. Az elsőfokú adóhatóság tehát a megismételt eljárásban, iránymutatás hiányában azon adóévekre vonatkozóan is becsléssel állapította meg az adóalapot, amelyekben ennek feltételei az általa elkészített vagyonszerűség szerint sem álltak fenn. A jogerős határozatban az adóhatóság minden adóévre jogszerűnek tartotta a becslés alkalmazását. A felperes továbbra is állította, hogy 2007. évre vonatkozóan bizonyítani tudja, hogy a becslés jogalapja esetében nem állt fenn. E körben azt állította, hogy a felperes a bevételi oldalon a nyitótétel fedezet összegét mintegy 18 millió forinttal alacsonyabb összegben állapította meg a ténylegesnél, a különbözet mindössze négy tételből állt össze az alábbiak szerint:

- az ... Kft.-től felvett osztalék és kölcsön: 7.000.000,- Ft
  - a ... gépjármű ráfordítás különbözete: 3,2 millió forint
  - tisztázatlan tényállás miatt csökkentett nyitótétel: 6 millió forint,
  - becslési módszerek eltérése az adózó terhére: 1,8 millió forint;
- ö s s z e s e n: 18 millió forint.

E körben kifogásolta tehát a 2004. évi pozitív nyitótétel 12.085.027,- forintjából azt, hogy az alperes a tényállás feltárása nélkül megállapította, hogy 2003.11.14. napján ezen összegből került kifizetésre 6 millió forint a felperes volt házastársának a bankszámlájára. Így a nyitó megtakarítás elismert összegét 6.085.027,- Ft-ra csökkentette. A felperes állítása szerint ezen megállapítás megalapozatlan, nem vette figyelembe az Szja. törvény 4. § (2) és (5) bekezdéseiben az Art. 104. § (4a) bekezdésében foglaltakat. Különös figyelmet érdemel ebben a körben a felperes szerint a bizonyítás terhe, hiszen a 2004-es adóévet érintően éppen a másodfokú határozathoz csatolt módosított tábla tartalmazza a pozitív nyitótételt, a teljes körűen pozitív egyenlegeket, az aránytalanság hiánya, pedig matematikailag is megállapítható. A felperes e körben azt állította, hogy amennyiben a vagyonszerűségben az általa befizetett 6 millió forintos befizetést kiadásnak tekintik, akkor az eljárás során követett gyakorlat szerint figyelembe kell venni a volt házastársa által a saját bankszámlájáról 2003.08.12. napján felvett 2 millió forintot, és a 2003.09.18. napján felvett 2.991.000,- Ft-ot, valamint az otthon tartott készpénzt, amely ezen befizetéshez forrásként szolgált. Mivel a jövedelemszerzés jogcímének jogosultja a volt felesége volt, az adókötelezettség ezen összegre nézve őt terheli, az a jogszabály megsértésével nem telepíthető rá át. A felperes állítása szerint az Art. 121. §-ában foglalt rendelkezéseket is megsértette e körben az alperes. Az ellenőrzés során ugyanis a 6 millió forint befizetésének körülményeire vonatkozóan semmilyen adat nem állt a rendelkezésére, a tényállás feltárását el kellett volna végezni. A 6 millió forint befizetésével kapcsolatos tényállás feltárásának elmaradása azzal a következménnyel jár, hogy a felperes ennek ellenbizonyítására lehetősége sem volt. Miután a megismételt elsőfokú eljárás elején is az adóhatóság rendelkezésére álltak a forrástöbblet alapját képező banki bizonylatok, és becsatolta a felperes a 6 millió forintról szóló befizetést tartalmazó bankszámla kivonatát is. Az alapjegyzőkönyvben és a kiegészítő jegyzőkönyvben, valamint az elsőfokú határozatban azonban nem vették ezt figyelembe, ezért volt elzárva az ellenbizonyítástól. A becslés módszerének ilyen mértékű esetlegessége és pontatlansága, valamint az önkényes mérlegelés nem csak egyszerűen elfogadott, hanem a felperes álláspontja szerint az Art. 2. § (1) bekezdésébe is ütközik. A felperes álláspontja szerint a becslés módszere azért is vitatható, mert az alperesi vélemény szerint egyazon ellenőrzés keretén belül a 2004. és 2005. éveket éves kronológiában, a 2006., 2007., és 2008. éveket pedig napi kronológiával kell vizsgálni arra tekintettel, hogy a vizsgált évek elévüléssel érintettek-e, avagy sem. Esetében azonban mindkét érintett év az ellenőrzés ideje alatt évült el, tehát a vonatkozó adatok napi pontossággal tételesen rendelkezésre álltak.

A becslés módszerére vonatkozó jogszabályi előírás az Art. 108. § (2) bekezdése szerint az adóhatóságnak bizonyítania kell, hogy a becslés módszerei a valós adó alapját valószínűsítik. Az adó alapja azonban nem függhet attól, hogy a vizsgált adóév elévüléssel érintett, vagy sem, következésképpen az eltérő módszerek alkalmazása egy ellenőrzésen belül törvényesen nem indokolható. A különböző becslési módszerek alkalmazhatóságát az adóhatósági és bírósági gyakorlat alakítja, és az adóalap és az elévülés között jogszabályból levezethető ilyen közvetlen összefüggés nincs. A felperes kifogásolta az alperesi kronológia és pénzforgalmi kronológia módszerét is. E körben kifogásolta, hogy a 2007-es vagyommérleget napi kronológiával állították fel, míg az elévült évekre vonatkozóan éves kronológiát alkalmaztak, melynek során a forráshiány fokozatosan fogy el, tehát a kiadást matematikailag nem csak hogy az adóhatóság által vélelmezett eltitkolt jövedelem finanszírozza, hanem az a később egy elismert forrásból származó összegekkel is kompenzálásra került. E módszer tarthatatlanságát a felperesi álláspont szerint az is igazolja, hogy a másodfokú eljárásban az alperes 9.778.787,- Ft-tal magasabb összegű nyitókészpénz-készletet állapított meg, de ezen összeget nem a kiadásokra, hanem az általa alkalmazott kétféle becslési módszerrel fordítódott, és végeredményben mindössze 55.326,- Ft-tal csökkentette az elsőfokú eljárásban 2007. évben megállapított adóhiányt. A felperesi álláspont szerint e módszer alkalmazása sérti az Art. 109. § (2) bekezdésének előírásait is, amely szerint a feltárt adóalapot a tárgyév jövedelméhez kell hozzászámítani. A jogszabályt, és a matematikai törvényszerűségeket semmilyen megokolással magyarázott módszer nem írhatja felül, a pozitív készpénzállomány a következő évre átvihető, a megállapított adóhiány azonban nem. A felperesi álláspont szerint teljesen önkényes a vagyommérlegbe bevont tételek köre az alperesi határozat mellékletében.

A felperes kifogásolta, hogy konkrét bizonyítékokat csatolt arra, hogy 2003. májusában az ... Kft. részére 5,5 millió forint összegű osztalékot fizetett ki, és 1.500.000,- Ft tagi kölcsönt fizetett vissza. Az alperes a felperesi állítás szerint elismeri ugyan, hogy ezen okiratok nem hiteltelenek, de összességében azt állapította meg, hogy az azokon feltüntetett összegek a kiadásokra fordítottak, és 2005.01.01. napján nem álltak, nem állhattak rendelkezésére. A felperes szerint érdemes annak a mérlegelésnek a jogszerűségét vizsgálni, amely a fent már részletezettek szerint a 2003. júniusi bevételeket forrásként elfogadta, azokról nem állapította meg, hogy 2005. január 1-je előtt a kiadásokra fordította, mindössze egy hónappal korábbi májusi bevételekről pedig a csatolt M30-as adatlap, a szerződések, és a volt ügyvezető nyilatkozata ellenére megállapítja, hogy bár az okiratok tartalma nem hiteltelen, a bennük feltüntetett összegek a kiadásokra fordítottak. Az ellenőrzés során a 2004.01.01.-2005.01.01.-ig terjedő időszak minden bevételi és kiadási tétele már az alapeljárásban kimunkálásra került. Az adóhatóság által deklaráltan nincs olyan adat tehát, amely ebben az időszakban konkrét kiadásra utalna, és ennek a megállapításnak az alapjául szolgálna. Kirívóan sérelmes továbbá egy olyan jövedelem tényének törvényes indok nélküli elutasítása, amelyből 1.500.000,- Ft-ot meghaladó adóelőleg igazoltan levonásra került.

A felperes kifogásolta továbbá, hogy a megismételt eljárás során édesanyjánál, ... kapcsolódó vizsgálatot folytattak le, de nem kérdeztek rá a 2001-2003 években felperes részére adott támogatásokra, pedig azokról már a kapcsolódó vizsgálat időpontjában is az adóhatóság rendelkezésére álltak a bankkivonatok. Ez a körülmény egyértelműen bizonyítja, hogy a feltárt tényállás hiányos volt, tehát sérült az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt rendelkezés, bár tényszerűen igaz, hogy a felperes édesanyjának nyilatkozata csak a fellebbezésben áll rendelkezésre, e hivatkozás azonban nem jogszerű, mert a kapcsolódó ellenőrzés kifejezetten a tényállás tisztázása céljából került lefolytatásra. A nyilatkoztatás hiányát továbbá már a 2011. november 16. és 2012. január 9-én tett felperesi észrevételekben is sérelmezte, hogy az észrevételek válasz nélkül maradtak.

A ... gépjármű vásárlásával kapcsolatban a német szerviz által kibocsátott okirattal igazolta, hogy a járművet javítani kellett, a javítás pedig még az előző tulajdonosnál történt. Ennek az okiratnak a tartalmi valódiságát az adóhatóság nem vitatta, a levont következtetés azonban teljesen téves. Nem azt állította ugyanis, hogy a beszerzés előtt merültek volna fel a javítási költségei, de azt igen, és ezt változatlanul fenntartotta, hogy a javítás az autó értékét csökkentette. Ennek az ellenőrzésnek nem tárgya az Áfa, vizsgált időszakra vonatkozóan, pedig a becslési eljárás nem érvényesül az Art. 109. § (3) bekezdésében szereplő kötött bizonyításra vonatkozó jogszabályi előírás. Ennek megfelelően a felperesi álláspont szerint a szerviz munkalapja a javítás tényét számla hiányában is hitelesen bizonyítja. A javítás ténye pedig, mint értékcsökkentő tényező, megdönti az ... módszer alapján történt becslés hitelességét. Ezen katalógus kizárólag a használt járművek korszerinti értékváltozásának megállapítására alkalmas, és használatával nem lehet a javítások értékcsökkentő hatását megállapítani. Objektív tény az adóhatóság által használt ...-katalógus a gépjárművek értékének javítások következtében történő csökkenését nem követi, tehát ezzel a módszerrel egy javított jármű értékét nem lehet reálisan megbecsülni. Az adóhatóság ráadásul szakkérdésben nyilatkozott, amikor azt állítja, hogy az elvégzett javítás jelentősen nem befolyásolja a gépjármű értékét. A felperes hivatkozott testvére, ... tanúkénti meghallgatására, aki igazolni tudja a jármű 31.000 EUR összeges vételárát 246 Ft/1 EUR árfolyamon váltotta át. Az autó adásvételénél, az ellenérték átadásánál is jelen volt.

A felperes álláspontja szerint sérült az Art. 93. § (1) bekezdése is. Az adózó előzetes értesítése ugyanis nem felelt meg e jogszabályi rendelkezésnek. Ezen eljárási jogsértésnek annyiban van az ügy érdemére kiható jelentősége, mert az új eljárásban az ellenőrzés alá vont időszak, és az eljáró adóellenőrök személye is változott, ahogyan azt a 2011.05.16. napján kiadott módosított megbízólevél tartalmazza is. E körben a felperes álláspontja szerint az Art. 92. § (4) bekezdésének második mondata irreleváns. Kifogásolta a felperes, hogy az édesapjának hagyatékát átadó eljárásban a közjegyző végzése 30 millió forint készpénzről rendelkezett. A hagyatéki végzést már az eljárás kezdetén rendelkezésre bocsátotta. Az elsőfokú adóhatóság, pedig a közjegyzőnél kapcsolódó vizsgálatot rendelt el, mert a közjegyzőt a hagyatéki eljárás tekintetében a törvény szerint „érintett más adózónak” tekinti. A felperesi álláspont szerint ez ütközött az Art. 108. § (9) bekezdésébe, az Art. 98. § (1) bekezdés h) és i) pontjába. E körben a közjegyzőnél más bizonyítást kellett volna lefolytatni, és nem kapcsolódó vizsgálatot. E más bizonyítás pedig az ellenőrzési határidőt nem hosszabbítja meg. Az Art. 108. § (9) bekezdésére hivatkozva sérelmezi a felperes továbbra is a kifogás elutasítását.

Kifogásolta továbbá, hogy az adóhatóság ... idézte az eljárás során, és méltánytalannak és megalapozatlannak tartotta a jogerős határozat azon megállapítását, mely szerint az adóhatóság munkáját hátráltatta volna.

Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte, fenntartotta a jogerős határozatban foglaltakat.

### **A kereset részben a l a p o s .**

A bíróság a tényállást a peres felek előadása, a közigazgatási iratok tartalma és ... .., valamint ... .. tanúk vallomása, továbbá a felperes által csatolt ... által lefordított okirat tartalma alapján állapította meg a bizonyítékoknak a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.206.§ (1)bekezdése szerinti értékelésével.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109. § (1) bekezdése értelmében, ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott, és a bevallási kötelezettség alá nem eső de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben - figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 4. § értelmében jövedelem a magánszemély által az adóévben bármilyen címen és formában megszerzett bevétel egésze, vagy az e törvényben elismert költségekkel csökkentett része, vagy annak e törvényben meghatározott hányada. Nem keletkezik bevétel az olyan dolog (eszköz, berendezés stb.) használatára, szolgáltatás igénybevételére tekintettel, amelyet valamely személy a tevékenységében közreműködő magánszemély részére a munkavégzés, a tevékenység ellátásának hatókörében a feladat(ok) ellátásának feltételeként biztosít, ideértve a biztonságos és egészséget nem veszélyeztető munkavégzés feltételeinek a munkavédelemről szóló törvény előírásai szerint a munkáltató felelősségi körébe tartozó biztosítását is. Ha az említett feladat(ok) ellátására tekintettel történő hasznosítás, használat, igénybevétel mellett valamely dolog, szolgáltatás személyes szükséglet kielégítésére is alkalmas és/vagy egyébként a magáncélú hasznosítás, használat, igénybevétel nem zárható ki, a magánszemély adóköteles bevételt csak abban az esetben szerez, ha e törvény a hasznosítást, használatot, igénybevételt vagy annak lehetőségét adóztatható körülményként határozza meg. Bevétel a magánszemély által bármely jogcímen és bármely formában mástól megszerzett vagyoni érték. Vagyoni érték különösen a pénz, a kereskedelmi utalvány, a dolog, az értékpapír, az igénybe vett szolgáltatás és a forgalomképes vagy egyébként értékkel bíró jog, valamint a magánszemély javára elengedett vagy átvállalt tartozás, továbbá a magánszemély javára vagy érdekében teljesített kiadás. Költségnek csak a bevétel szerző tevékenységgel közvetlenül összefüggő, kizárólag a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében a naptári évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadás minősül, kivéve, ha e törvény a kiadás tényleges kifizetésétől függetlenül minősít költségnek valamely tételt. Ha a magánszemély jogszabály vagy nemzetközi szerződés rendelkezése alapján vissza nem térítendő támogatást kap, a támogatás révén megszerzett bevételével szemben csak olyan kiadás alapján számolhat el költséget, amelynek a támogatás felhasználásával történő teljesítését a jogszabály, illetve a nemzetközi szerződés lehetővé teszi. Ha a magánszemély olyan termék vagy szolgáltatás ellenértéke alapján kíván költséget elszámolni, amelynek értékesítője, illetve nyújtója az általános forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott bizonylat kiállítására kötelezett, akkor a kiadás igazolására kizárólag az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti bizonylat (ide nem értve a nyugtát) alkalmas. Egyébként a kiadás igazolására kizárólag az a bizonylat alkalmas, amely tartalmazza a költség összegének megállapításához szükséges valamennyi adatot (így például a kiadás összegét és pénznemét) is. Ha e törvény másként nem rendelkezik, a közös tulajdonban lévő ingatlan, ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem után a magánszemélyt - a tulajdonjogi korlátozásokat is figyelembe véve - tulajdoni hányada arányában terheli adókötelezettség. A tulajdonosok eltérő rendelkezése hiányában ezt a rendelkezést kell alkalmazni az előzőekben említett dolog bérbeadásából, az értékpapír elidegenítéséből származó jövedelem esetében is. Házassági vagyontársaság fennállása alatt a felek tevékenységéből származó és - az (5) bekezdésben említettek kivéve - ezen időszakban keletkezett minden más jövedelem után azt a magánszemélyt terheli adókötelezettség, aki a tevékenységet folytatja, illetőleg aki a jövedelemszerzés jogcímenek jogosultja.

Az alperes helytállóan hivatkozik a 2004. - 2005. évek vonatkozásában az Art. 164. § (1) bekezdésében foglalt elévülésre, illetőleg az elévülés miatt nem vizsgált évek vonatkozásában az Art. 109. § (3) bekezdésének második fordulatra, melynek értelmében 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. Ezen rendelkezés alapozta meg az elévült évek vonatkozásában is vagyonnérleg felállítását és az adózái bizonyítás kötelezettségét.

Az Art. 138. § (1) bekezdése értelmében a felettes szerv a fellebbezéssel támadott határozatot és az azt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki, és milyen okból fellebbezett. A fellebbezés alapján a felettes adóhatóság határozatban dönt, a vizsgálat eredményeként a határozatot helybenhagyja, megváltoztatja, vagy megsemmisíti. Ennek a rendelkezésnek a sérelmét a felperes keresetében az alperes korábbi, az első alaphatározatot megsemmisítő határozatával kapcsolatosan kérte megállapítani, amely azonban jelen pernek nem tárgya. Nincs jelentősége, hogy a fellebbezés érdemét egy korábban a felperes által nem támadott, és nem is támadható jogerős határozat vizsgálta-e érdemében, vagy sem.

A 2007. évi nyitótétel vonatkozásában tett felperesi keresetben állított kifogásokkal kapcsolatosan a bíróság álláspontja az alábbi:

Az alperes helytállóan értelmezi az Art. 109. § (3) bekezdésének második fordulát, azaz az elévüléssel érintett időszakok esetében csak az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát vizsgálhatja az adóhatóság, az el nem évült időszakban azonban teljes vizsgálatra van szükség a vagyongyarapodás és az életvitelre fordított kiadások arányának megállapításakor.

Valóban alaptalan a felperes azon állítása, amely szerint a 2004. és 2005. évek vonatkozásában az adóhatóság másfajta becslési módszert alkalmazott volna, figyelemmel arra, hogy ezen adóévekben is kronologikus pénzforgalmi mérlegek felállítására került sor, csak hogy a 2006. évet megelőző adóévekre megállapítást az elévülés okán az alperes nem tehetett, ezért csak levonta a pénzforgalmi mérlegekben kimutatott adatok adójogi következményeit, a módszert azonban következetesen alkalmazta azzal, hogy természetesen az Art. 164. § (1) bekezdésében rögzített jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel eltérő adójogi következmények levonása volt indokolt. Ez pedig nem sérti az Art. 2. § (1) bekezdését, melynek értelmében, az adójogviszonyban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, az adótörvények alkalmazásában pedig nem minősül a rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés, vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Ilyen sérelem az adóhatóság részéről ezen rendelkezés vonatkozásában nyilvánvalóan nem állapítható meg. Az adójogviszonyokban a jogok rendeltetésszerű gyakorlása az adózó kötelezettsége amúgy is e rendelkezés tükrében, mely konkretizálva azt jelenti, hogy az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül.

Az Art. 108. § (2) bekezdése értelmében az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége arra terjed ki, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik. Az elévüléssel érintett időszakok vonatkozásában ez a kötelezettség nem áll fenn, a perbeli esetben kizárólag a becslés jogalapja a felperes által vitatott 2007-es adóév vonatkozásában merülhet egyáltalán fel. Ezért az ezt kifogásoló kereseti állítás alaptalan. A felperes által támadott jogerős határozat megállapítást kizárólag 2007. év vonatkozásában tett, és ez független attól, hogy ezen megállapításon alapuló következtetések részben a 2007-es adóévet megelőző időszakra vonatkozó megállapításokon alapulnak. Nem jelenti ugyanis ez azt, hogy a 2007. évet megelőző megállapítással nem érintett időszakok vonatkozásában is kötelessége lett volna az alperesnek a

becslés jogalapjának a fennálltát igazolni. Az elévülését érintett időszak vizsgálatára tehát fentiek szerint kizárólag az Art. 109. § (3) bekezdésének második fordulata szerinti okból kerülhetett sor.

Szintén alapos az alperes azon álláspontja, mely szerint a 2004. évi pénzforgalmi mérleg nyitóértéke helytállóan került megállapításra 6.085.021,- Ft összegben. Az e körben tett felperesi kifogások alaptalanok, hiszen a 2004. évi vizsgálat célja minden esetben az volt, hogy volt-e a felperesnek olyan pozitív készpénzállománya, amelyet a következő időszakra át nem vihetett egészen addig bezárólag, amíg az el nem évült 2007-es évhez el nem ért pénzforgalmi kimutatásban az adóhatóság. A megélhetési kiadásokkal kapcsolatos felperesi kifogások pedig, ahogyan arra az alperes ellenkérelmében helytállóan utal, azért alaptalanok, mert miután bevételként és kiadásként szerepeltettek, és azonos összegekben feltüntetésre kerültek, a pénzforgalmi mérleg végső egyenlegét nem befolyásolták.

Az Art. 109.§ (2) bekezdés értelmében az adóhatóság az (1) bekezdés szerint feltárt adóalapot annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez számítja hozzá, amelyre nézve a jövedelemeltitkolást megállapította. Ha a vagyongyarapodás forrásaként az adózó több évi eltitkolt jövedelme szolgált, az adóhatóság a vizsgálattal érintett évek között a jövedelmet egyenlő arányban megosztja, és az adót az egyes években hatályos jövedelemadó törvényben meghatározott - összevonás alá eső jövedelmekre vonatkozó - adómértékkel állapítja meg.

A 109. § (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. [...]

Az adóhatóság széles körű bizonyítást folytatott le, amelynek alapján helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az Art. 109. § (1) bekezdésében írtak, azaz a becslési eljárás jogalapja a felperesnél fennállt. Nem vitásan ugyanis a felperes igazoltan megszerzett jövedelmei, valamint munkaviszonyból származó jövedelmei nem adhattak, nem adtak fedezetet a szintén bizonyított kiadásai fedezetéül az elévüléssel nem érintett 2007-es évben. Ezért az Art. 109. § fent idézett (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést a felperesnek hitelt érdemlő adatokkal kellett igazolnia.

A hitelt érdemlőség vonatkozásában kialakult bírói gyakorlat szerint hitelt érdemlőnek az az adat minősül, amely önmagában, illetve más egyéb adatokkal is egybevetve, minden kétséget kizáróan alkalmas a bizonyítandó tény alátámasztására, valóságtartalmának ellenőrzésére, és igazolására. A felajánlott bizonyítási eszköznek alkalmasnak kell lennie a bizonyítandó tény alátámasztására, kétséget kizáró igazolására, azaz a bizonyítottság szintjét előre meghatározta a törvényhozó azzal, hogy hitelt érdemlő adatokat vár el a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés esetén. Ez pedig azt jelenti, hogy ha kétely merül fel a bizonyítottság tekintetében, azt nem lehet az adózó előnyére értékelni. A nem megfelelő szintű bizonyítottság, vagy bizonyíthatatlanság az adózó felperes hátrányára esik [KGD 2009.94., KGD 2007.124., KGD 2006.104., BH 2008.104., EBH 2006.1462]. A Kúria jogelődje, a Legfelsőbb Bíróság iránymutatása alapján kialakult állandó és következetesen érvényesülő bírói gyakorlat a becslési eljárás során az adózó részéről bizonyítandó tények körét nem szűkíti le arra, hogy az adózó valamilyen pénzüsszeget megszerezzen. Az adózónak - jelen perben a felperesnek - azt is bizonyítania kell, hogy a megszerzett pénzeszközből került sor a forráshiány fedezetére [BH 2008.104.].

Ami az ... Kft.-től kapott kölcsön továbbá osztalék bevétel tárgyában született adóhatósági megállapításokat illeti, az alperes szintén helytállóan rögzítette azt, hogy ugyan megállapíthatóak, hogy a felperes az általa előadott jövedelmeket megszerezte, azt azonban mégsem igazolják, hogy azok készpénzként 2004.01.01. napján a felperesnek rendelkezésre állt is volna. E körben az alperes

helytállóan értékelte a felperes korábbi gyakorlatát, azt, hogy a rendelkezésre álló pénzeszközöket befektette. A felperes, pedig semmilyen más ellenbizonyítást e körben nem ajánlott fel.

... tanúkenti meghallgatása a bíróság előtt sem vezetett eredményre. ... csak az összegek átadásáról, de azok időpontjáról, és körülbelüli nagyságára sem emlékezett, nem beszélve azok rendelkezésre állásáról, amelyről nyilvánvalóan nyilatkozni sem tudott.

A ... típusú gépjárművel kapcsolatosan a bíróság az alábbiakra utal:

Kétségtelen tény, az adásvételi szerződésben a gépjármű vételára nem került feltüntetésre. Ugyanakkor a felperes testvére, ... tanúnak az adóeljárás során tett nyilatkozatából, illetőleg a bíróság előtt tett tanúvallomásából is megállapítható, hogy a tanú jelen volt az adásvételi szerződés megkötésénél. Nyilatkozni tudott arról is, hogy a vételár 31.000 EUR volt, a megvásárlására pedig 2004. novemberében került sor. E körben egy német nyelvű nyilatkozat hiteles fordítását is csatolta a felperes, amelynek kiállítója tanúja volt a vételár készpénzben történő átadásának. A fenti tanú vallomásában részletesen előadta, hogy miért volt nyilvánvalóan alacsonyabb a vételár az autó értékénél, azaz hogy a gépkocsit gyártó gyár a gépkocsihoz kedvezményesen jutó alkalmazottjától vásárolta a felperes, akivel a kapcsolatot német ismerősökön keresztül vette fel, továbbá igazolt volt az, hogy az adás-vételt megelőzően a gépkocsi javításra szorult, így ezen körülmények ismeretében elfogadható volt a nyilvánvalóan a forgalmi értéknél - amelynek számításában a gyakorlatban gyakran előforduló, az eladó vagy a vevő, illetve esetleg mindkettejük részéről felmerülő szubjektív tényezők amúgy sem kerülnek érékelésre - alacsonyabb vételár. 2004. novemberében pedig a ... hivatalos adatai szerint - melyek Interneten hozzáférhetőek - 244-246 Ft között mozgott az EUR-HUF árfolyam, így a 246 forintos, ... tanú által állított átváltási ár nyilvánvalóan elfogadható volt. Így a vételárat kiadásként 7.626.000,- Ft-ban el kellett volna elfogadni.

A felperes által állított tisztázatlan tényállás miatt csökkentett nyitótétel -6.000.000,- Ft vonatkozásában nem értelmezhető a felperesi kereseti kérelem. A felperes által sem vitatottan 2003.11.14. napján 6 millió forintot befizetett a felperes a volt felesége bankszámlájára, így a 2004. évi pozitív nyitótételből, a 12.085.027,- Ft-ot evvel az adóhatóságnak megalapozottan csökkentenie kellett. A kronologikus pénzforgalmi kimutatás lényege, hogy amennyiben bizonyítottan valamilyen kiadás - bevétel felmerül, márpedig a felperes által egy másik bankszámlára befizetett összeg nyilvánvalóan kiadásnak minősül, azt az egyenlegből levonásba kell helyezni. Az, hogy a jövedelemszerzés jogcímének ki a jogosultja, e körben közömbös. A felperes által kifizetett 6 millió forint nyilvánvalóan a felperes részére nem állt rendelkezésre, emiatt azt az alperes helytálló vonta le a 12.085.027,- Ft-ból.

Az Art. 93. § (1) bekezdése értelmében az ellenőrzés az erről szóló előzetes értesítés kézbesítésétől kezdődik. Ha az adóhatóság az adózó előzetes értesítését mellőzi, az ellenőrzés a megbízólevél egy példányának átadásával, vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. Az egyszerűsített ellenőrzésről az adóhatóság az ellenőrzés megkezdésével egyidejűleg a megbízólevél egy példányának megküldésével értesíti az adózót. A 93. § (6) bekezdése értelmében pedig a megbízólevél tartalmazza az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg, hogy mely adózónál mely adókötelezettségek milyen időszakok tekintetében, milyen ellenőrzés típus keretében vizsgálhatóak. A felperes álláspontja szerint az értesítésnek e rendelkezésekből kitűnően a megbízólevél alapján kell elkészülnie. Megbízólevél hiányában nem volt törvényes lehetőség az értesítés kiküldésére, az ellenőrzést ugyanis ebben az esetben maga az értesítés indítja meg. Kétségtelen tény, hogy a megismételt eljárás során a 2011.04.11-én, és 2011.05.06-án meghozott alperesi végzéseket a felperes átvette, és később a megbízólevelet is 2011.05.26. napján, így a határidő 2011.05.26. napján kezdődött meg. Azon felperesi állítás, hogy ezen eljárási szabálysértésnek, mármint az előzetes

értesítés kézbesítése és a megbízólevél kiállítása és kézbesítése eltérésének annyiban volna jelentősége, hogy az ellenőrzés alá vont időszak, és az eljáró adóellenőrök személye is változott, nem értelmezhető. A bíróság a Pp. 339. § (1) bekezdése értelmében az érdemi döntésre kiható eljárási szabálysértés esetén van abban a helyzetben, hogy a jogerős határozatot hatályon kívül helyezze. Az érdemi döntésre kiható voltának ezen eljárási szabálysértés nem állapítható meg és ilyet a felperes sem állított.

Alapos a felperesnek az Art. 98. § (1) bekezdés h) és i) pontjaira vonatkozó hivatkozása, melynek értelmében az adóellenőr az ellenőrzés során az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot végezhet, illetőleg más a tényállás tisztázásához szükséges bizonyítást folytathat le. A bíróság álláspontja egyezik a felperesével a tekintetben, hogy a közjegyzőnél kapcsolódó vizsgálat elrendelésére nem volt lehetőség. Ezen eljárási szabályszerzésnek azonban szintén az érdemi döntésre nem volt kihatása.

A Nemzeti Adó és Vámhivatalról és egyes szervek kijelöléséről szóló 273/2010 (XII. 9.) Kormányrendelet 45. § (10) bekezdése értelmében az illetékességi területen kívül elvégzendő ellenőrzést a vizsgálatot érintett adózó székhelyén, telephelyén, illetve a lakóhelyéhez, székhelyéhez, telephelyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben, illetve egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemély adózó esetében - kérelmére - a bejelentett tartózkodási helyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben kell lefolytatni. A felperes bejelentett lakóhelye ... van, így a fenti rendelkezés értelmében alapos a felperes azon kifogása is, hogy jogszabálysértő volt az, hogy nem a lakóhelyén hallgatták meg, és téves az alperes azon ellenkérelmében foglalt nyilatkozata, mely szerint fenti rendelkezés alapján az egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemély adózó esetében csak kérelmére lehet a legközelebb eső hivatali helyiségben lefolytatni a meghallgatást, hiszen a fenti jogszabályhely értelmében ez a rendelkezés csak a bejelentett tartózkodási hely, és nem a lakóhely esetében áll fenn. Lakóhely esetében ugyanis kérelem nélkül kell a legközelebb eső hivatali helyiségben az ellenőrzést lefolytatni.

Ennek megfelelően alapos azon felperesi kereseti kifogás is, amely vitatja azon jogerős határozati megállapítást, mely szerint a felperes az adóhatóság munkáját hátráltatta volna. A felperest a lakóhelyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben kellett volna meghallgatni, a nagy távolságra figyelemmel pedig személyes megjelenésre történő idézésre nem volt mód és lehetőség, megjelenése akadályát ráadásul előre jelezte is. Az pedig, hogy adóhatósági megkeresésekre válaszolt-e, avagy sem, illetőleg, hogy milyen iratokat bocsátott a rendelkezésére az adóhatóságnak, az a felperesre háruló bizonyítás kötelezettség teljesítése körében értékelendő körülmény. Ezen a felperes által vitatott jogerős határozati megállapítás egyben felesleges is volt, hiszen semmilyen relevanciával nem bírt, mivel nem volt összefüggésben a határozat rendelkező részével sem, jogkövetkezménnyel nem járt tehát.

Fentiekre figyelemmel a bíróság a felperes keresetéből egyedül a ... gépjármű vételárával kapcsolatos alperesi megállapítást tartotta jogszabálysértőnek, tovább fentiek szerint a felperes által állított, de az érdemi döntésre ki nem ható eljárási szabályszerzéseket.

A megismételt eljárás során az alperesnek kiadásként 7.626.000,- Ft-ban kell figyelembe venni a 2004.11.11. napjai pénzforgalmi kimutatásban és úgy kell kiszámítani a továbbiakban a 2007. évre vonatkozó - ezen korrekciót követően is valószínűsíthetően fennálló - adókülönbötet, illetőleg adóhiányt.

A pervesztesség és pernyertesség aránya, és az előlegezett költségek összege között nincs számottevő különbség, ezért a bíróság a Pp. 81.§ (1) bekezdése alapján úgy rendelkezett, hogy mindkét fél maga viseli a saját költségét.

A feljegyzett illeték az állam terhén marad figyelemmel az Itv. 71. § (3) bekezdése hídján alkalmazott 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-ára.

Az ítélet elleni fellebbezést a Pp. 340. § (1) bekezdése zárja ki.

**..., 2013. évi március hó 26. napján**

. Sipos Balázs s.k.

bíró

A kiadmány hitelül:  
írnok