

**Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság**  
**10.K.27.148 /2013/4. szám**

A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság *Dr. Seszták Miklós ügyvéd* (4600 Kisvárd, Kölcsey u. 4. szám) által képviselt **felperes neve (címe)** szám alatti lakos **felperesnek** - *Dr. Maczkó Tibor jogtanácsos* által képviselt **Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága** (4034 Debrecen, Vágóhid utca 2. szám alatti székhelyű) **alperes** ellen **adóügyben** hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránti perében meghozta az alábbi

**í t é l e t e t:**

A bíróság a **felperes keresetét e l u t a s í t j a.**

A bíróság **kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak** - külön felhívásra - **134.000.-** (egyszázharmincnégyezer) **Ft feljegyzett kereseti illetéket, valamint az alperesnek** - 15 nap alatt - **150.000.-** (egyszázötvenezer) **Ft perköltséget.**

**Az ítélet ellen fellebbezésnek nincs helye.**

**I n d o k o l á s :**

A felperes az egyéni vállalkozói tevékenységét 1994.06.01.-től végzi kiegészítő tevékenység keretében. Az egyéni vállalkozás keretében bútorkereskedelem és a **(üzlet neve)** márkakereskedés (függöny, szőnyeg, tapéta, beltéri padlóburkolatok) kiskereskedelme történik.

Az APEH Észak-alföldi Regionális Igazgatósága Magánszemélyek és Egyéni Vállalkozók Ellenőrzési Főosztálya (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2004-2008 évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekre kiterjedően a 954/1929. számú megbízólevél alapján lefolytatott ellenőrzés megállapításait realizáló 2836139664. számú 2010. szeptember 03. napján kelt határozatával a felperes terhére - a 2004., 2005. és 2007. adóéveket illetően - 24.851.968.- Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg. Kötelezte az adózót az adóhiány, 12.425.984.- Ft adóbírság, 100.000.- Ft mulasztási bírság és 10.027.211.- Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az első fokú adóhatóság a felperes adóalapjának megállapításához becslést alkalmazott arra tekintettel, hogy a vállalkozó házipénztárának egyenlege időszakosan negatív egyenleget mutatott.

A felperes fellebbezése alapján eljárva az alperes a 2010. december 02.-án kelt 1946843342 számú határozatával az I. fokú adóhatóság határozatának

- a 2004. és 2005. évekre személy jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekre vonatkozó rendelkezéseit az azokhoz kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék előírásokkal,

- valamint az iratmegőrzési kötelezettség és a jogszabályban előírt bizonylat kiállítási, nyilvántartási vezetési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott 100.000.- Ft összegű mulasztási bírságot helybenhagyta,

- míg a 2006-2007 évre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekre vonatkozó rendelkezéseit, az azokhoz kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék előírásokkal együtt megsemmisítette és a 2006-2007 évek vonatkozásában az I. fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította.

A megsemmisítő rendelkezését az alperes arra alapította, hogy a felperes a fellebbezéséhez új bizonyítékként csatolt 2 db kölcsönszerződést, melyek szerint (**x személy neve**) 2006. május 5.-én 3.000.000.-Ft-ot, és 2006. augusztus 10.-én további 3.000.000.-Ft-ot adott kölcsön a részére. A határozat - a fellebbezésben állítottaktól eltérően - megállapította:

- a becslés alkalmazásának az Art.-ban rögzített tételes jogi feltételei fennállnak,
- az elsőfokú adóhatóság a 2010. június 28. napján kelt 2835982526 számú levelében tájékoztatta a felperest, hogy az adóhatóság megalapozottan vélelmezi azt, hogy fennállnak az Art. 109. § (1) bekezdésében foglalt becslés alkalmazásainak a feltételei, közölve - az eljárás addigi adataira figyelemmel - a forráshiány összegét továbbá tájékoztatást adott az Art. 109. § (3) bekezdésében meghatározott ellenbizonyítás lehetőségéről, valamint az irat betekintési és észrevételezési jogról.

A felperes a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróságnál K. 20.298/2011. szám alatt keresetet terjesztett elő az alperes 1946843342 számú határozatának azon rendelkezése ellen, mellyel az első fokú adóhatóság 2836139664 számú határozatát helybenhagyta. A megyei bíróság a 2011. november 24. napján meghozott 6.K.20.298/2011/20. számú ítéletével az alperes 1946843342. számú határozatát - az I. fokú adóhatóság határozatára is kiterjedő hatállyal - a 2004. és 2005. évek személyi jövedelemadó, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekre és ehhez kapcsolódó adóbírságra és késedelmi pótlékra vonatkozó részében hatályon kívül helyezte, és az I. fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Az új eljárás elrendelése alapjául egyrészt az a körülmény szolgált, hogy az adóhatóság nem készítette el a felperesnek, mint egyéni vállalkozónak a 2003. adóévre vonatkozó kronologikus pénzforgalmi egyenlegét, s ennek hiányában nem lehet állást foglalni abban a kérdésben, hogy 2004. január 1. napján mekkora összeg állt a felperes rendelkezésére, másrészt az, hogy az adóhatóság a pénzügyi egyenleg kiadási- és bevételei oldalain egyaránt olyan tételeket szerepeltetett, amelyek fennállását nem bizonyította hitelt érdemlően, ebből következően nem bizonyította a becslés fennállásának a feltételeit. (A bíróság megállapította, hogy a 2004. szeptember havi készpénzes kifizetés teljes összege 14.611.316,-Ft, ami nagyságrendileg eltér a 8. számú mellékletben szerepeltetett 26.431.737,-Ft-tól.)

A bíróság azt is megállapította, hogy nem volt az eljárás során olyan bizonyítási indítvány, amelyet az adóhatóság nem vizsgált meg. Rögzítette azt az elsőfokú bíróság, hogy a kronologikus pénzforgalmi egyenleg kifejezetten csak a készpénzes pénzmozgásokat rögzítette.

A megyei bíróság ítélete alapján a 11/15/350076/3284 számú megbízólevéllel elrendelt új eljárás során az elsőfokú adóhatóság 2012. július 17. napján meghozott 2191887240 számú határozatával megállapította, hogy a felperes terhére a 2004., 2005. adóévekre vonatkozóan a benyújtott bevallás adataihoz képest a felperes terhére, illetve javára nincs adókülönbözet.

A revízió megállapította, hogy a felperes nyugdíja 2014. évben 947.475,-Ft, 2005. évben 1.037.582,-Ft volt, míg a felperes házastársának bérjövödelme 2004. évben 636.000,-Ft, 2005. évben 613.700,-Ft volt, mely összeg a megélhetésükhöz pénzügyi fedezetet biztosított, azonban azok - a nagyságrendjük miatt - a megélhetési kiadást meghaladó kiadásokra fedezetet már nem nyújtottak, ez okból a pénzügyi egyenleg levezetésénél kiadásként a megélhetési költség, bevételként a bér és a nyugdíj nem került rögzítésre.

Az elsőfokú adóhatóság az egyéni vállalkozás kapcsán megállapította, hogy a felperesnek az egyéni vállalkozásból származó jövedelme 2004. évben 8.918.657,-Ft, 2005. évben 10.498.099,-Ft volt. Az ítéletben előírtakat teljesítve megállapította, hogy az egyéni vállalkozás készpénz forgalmának 2004. évi nyitó egyenlege 5.820.714Ft, záró egyenlege 13.297.646,-Ft, míg 2005. évben a nyitó egyenleg 0 Ft, a záró egyenleg 647.821,-Ft volt.

Az első fokú adóhatóság a vállalkozás kimutatott készpénz egyenlegének eredményeit a felperes, mint magánszemély pénzforgalmi mérlegében az adott év utolsó napján forrásként tüntette fel. Az első fokú adóhatóság megállapította, hogy a felperesnek a 2004. adóév tekintetében 1.694.926,-Ft összegű fedezethiánya volt (2004.08.09. napján ugyanis a **(takarékszövetkezet neve)** lakossági számlájára 8.005.000Ft készpénz befizetést teljesített, jöllehet e napon csak 6.310.074 Ft készpénz állt a rendelkezésére.), azonban az Art. 164. § (1) bekezdése és (5) bekezdései alapján - az időközben bekövetkezett elévülésre tekintettel- a 2004. évre vonatkozóan adókülönböt, adóhiányt nem állapított meg.

Az első fokú adóhatóság megállapította, hogy a felperes kronologikus pénzforgalmi mérlegének 2004. évi záró egyenlege 27.947.646,-Ft, mely összeg megegyezik a 2005. január 01. napjának nyitó tételével, s 2005.12.31. napján a kronologikus pénzforgalmi mérleg záró egyenlege 18.139.590 Ft. Az első fokú adóhatóság megállapította továbbá, hogy a 2005. 01. 01. napján a 27.947.646,-Ft nyitó tételt kizárólag a felperesnél, mint magánszemélynél kellett figyelembe venni tekintettel arra, hogy ugyanennek az összegnek a vállalkozói egyenlegeként történő figyelembevétele ennek az összegnek a duplán történt elszámolását eredményezné.

A felperes e határozattal szemben fellebbezéssel nem élt, ez okból a határozat 2012.09.04. napján jogerőre emelkedett.

Az első fokú adóhatóság az alperes 1946843342. számú határozatában előírtaknak megfelelően bizonyítási eljárást (kapcsolódó vizsgálatot) folytatott le annak megállapítása érdekében, hogy a felperes által hivatkozott kölcsön nyújtás megtörtént-e, rendelkezett-e **(x személy neve)** a kölcsön nyújtásához szükséges pénzzel.

Az ellenőrzés megállapításait realizáló 2012. november 9-én kelt 2192545558. számú határozat a felperes terhére 1.599.591.- Ft adóhiánynak minősülő - adókülönböt - állapított meg, s kötelezte a felperest az adókülönböt 799.795.- Ft adóbírság és 692.885.- Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108-109. §-ra alapítottan becslést alkalmazott, évenkénti kronologikus pénzforgalmi mérleget állított fel, melyben a felperes bevételeit és kiadásait szerepeltette. Az alperes a 2006. adóév nyitó egyenlegét 18.139.590.- Ft-ban állapította meg, továbbá elfogadta **(x személy neve)** által a felperes részére 2006. május 5. napján, valamint 2006. augusztus 10. napján nyújtott 3.000.000.- -3.000.000.- Ft kölcsönösszeget.

Az első fokú adóhatóság megállapította, hogy a felperes nyugdíja 2006.-ban 1.116.661Ft, 2007.-ben pedig 1.189.201Ft volt, míg házastársa 2006.-ban bérjövedelemmel nem rendelkezett, 2007.-ben azonban 48.050Ft bér jövedelme volt, míg ugyanebben az évben a nyugdíja 555.789 Ft volt. A felperesnek az egyéni vállalkozó tevékenységből 2006.-ban 7.651.949Ft vesztesége keletkezett, majd 2007. évben 10.566.665,-Ft jövedelmet realizált.

Az első fokú adóhatóság a 2006. évi nyitókészletet 46.582.051,-Ft-ban állapította meg, mely a bevallás adataitól 5.002.151,Ft-tal több, míg a zárókészletet 66.096.132,-Ftban állapított meg, mely a bevallásához képest 12.492.315,Ft-tal több. A 2007. évi nyitókészlet összegét az adóhatóság 66.096.132,-Ft-ban állapította meg, mely 12.492.318,-Fttal több a bevallás adataihoz képest, míg a zárókészletet 89.203.095,-Ftban állapította meg, mely a bevallás adataihoz képest 42.025.375,-Ft-tal több.

A felperes 2006. évben a bankszámlájáról 27.628.992,-Ft készpénzt vett fel, s tekintettel az egyéni vállalkozása veszteséges voltára ez az összeg megegyezik az összes készpénzbevétellel, míg ugyanerre az évre az összes készpénzes kiadása 27.708.233,-Ft volt, míg 2007. évben a készpénzfelvétel 10.050.000,-Ft volt, s az egyéni vállalkozás pénzügyi fedezet hiánya 17.609.360,-Ft volt, s az ugyanerre az évre eszközölt összes készpénzes kiadás így 27.659.360,-Ft volt (a 2192492001 ellenőrzési jegyzőkönyv adatai).

Az első fokú adóhatóság - az egyéni vállalkozás fentiek szerinti pénzforgalmi adataira figyelemmel - és a felperes 2005. december 31. napján fennálló 18.139.590Ft záró összegéből kiindulva a 2006. december 31. napján fennálló kronologikus pénzforgalmi mérleg záró tételét 24.060.349Ft-ban állapította meg, a pénzforgalmi adatokra figyelemmel megállapítva azt, hogy a felperesnek a 2006. év vonatkozásában fedezethiánya nem volt.

Az adóhatóság megállapította, hogy az ismert kiadásokhoz szükséges fedezet 2007. évben nem állt rendelkezésre, mert 2007. december 29-én - a **(x bank neve)** lakossági számlájára történt 10.000.000,-Ft készpénzbefizetés miatt 3.599.011,-Ft fedezethiány volt figyelemmel arra, hogy az egyéni vállalkozás pénzügyi eredményeként megállapított 28.646.526,-Ft 2007. december 31. napjával lett elszámolva. (Az első fokú adóhatóság a fenti megállapításaihoz felhasználta az alapeljárás során készült 2836091797 számú jegyzőkönyv 10. és 11. számú mellékleteinek a vállalkozás 2006. és 2007. évi készpénz forgalmi adataira vonatkozó megállapításait tekintettel arra, hogy a vállalkozás negatív pénzforgalmi egyenlege esetén a felperesnek a vállalkozásba készpénzt kellett betennie ahhoz, hogy a készpénzes számláit ki tudja fizetni.)

Az elsőfokú adóhatóság határozatával szemben a felperes a 2012. december 10-én előterjesztett fellebbezésében előadta azt, hogy az adóhatóság tévesen kézbesítette a 2192492001 számú jegyzőkönyvet **(könyvelő neve)** részére, mivel nevezett könyvelő nem volt jogosult a felperes nevében eljárni, így a nem szabályszerű kézbesítés okán a felperes észrevételezési joga sérült. Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a tényállást nem tárta fel teljes körűen, nem tárta fel a felperes javára szolgáló körülményeket, tényeket, illetve arra nem volt tekintettel a megállapítás során. Előadta azt, hogy az adóhatóság megsértette az ellenőrzés szabályait, mert nem folytatta le az Art. 93-100. §-ai szerinti bizonyítást, s a határozat nem tartalmaz részletes számszaki leírást a megállapítás levezetésre, valamint sérelmezte azt is, hogy csak a készpénzes tételeket tüntette fel az adóhatóság a mérleg mindkét oldalán. Állította, hogy az adóhatóság 2006-ban 27.000.000,-Ft-ot, míg 2007. évben 17.000.000,-Ft-ot jogellenesen számolt el kiadásként.

A felperes fellebbezés alapján eljárva az alperes a 2013. február 19. napján meghozott 3113127039 számú határozatával az I. fokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Az alperes a nyitó tételt illetően ügydöntő jelentőséget a 2161887240 számú jogerős határozatban megállapítottaknak tulajdonított, s a 2006. 01. 01. napján nyitótételként 18.139.590,-Ft-ot állapított meg. Az alperes hangsúlyozta azt, hogy amennyiben az adózó az adó megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőzően szerzett forrásokra hivatkozik, úgy a bizonyítás nem az adóhatóságot, hanem a felperest terheli a tekintetben, hogy az általa megjelölt bevételt, mely időpontban szerezte meg, továbbá az, hogy ez a későbbi kiadásainak a fedezetére rendelkezésre is állt. Az alperes a döntését az Art. 108. § (1), 109. § (1)-(3), 165. § (1), 170. § (1), az Szja. tv. 4. § (1), 28. § (1), és az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény 3. § (1)(2) bekezdéseinek a rendelkezéseire alapította.

A felperes a keresetében az alperes határozata bírósági felülvizsgálatát, és elsődlegesen az alperes határozatának - az I. fokú határozatra is kiterjedő hatályú - hatályon kívül helyezését és az I. fokú adóhatóságnak új eljárásra történő kötelezését, másodlagosan pedig az alperes határozata

megváltoztatását kérte akként, hogy a felperes terhére adókülönbözetet és adóhiányt ne állapítson meg, illetve a felperes adóbírság és késedelmi pótlék fizetési kötelezettségét törölje. Kérte továbbá az alperesnek a perköltsége megfizetésére történő kötelezését is.

A felperes az alperes határozata jogszabálysértését az alábbiakra alapította:

- Az adóhatóság tévesen kézbesítette a 2192492001. számú jegyzőkönyvet (**könyvelő neve**) részére, mivel nevezett könyvelő nem volt jogosult a felperes nevében eljárni, s a szabályszerű kézbesítés hiányában a felperes észrevételezési joga sérült,
- hivatkozott az Art. 96. § (3) bekezdésének sérelmére,
- a felperes javára szolgáló tények feltáratlanságára,
- a becslés jogalapjának bizonyítatlanságára,
- a vállalkozó veszteségei és a beszerzési költségei egyszerre szerepelnek a vagyonszármérvény kiadási oldalán,
- nem értesítették a becslés alkalmazásáról, megjegyezve, hogy csakis az ellenőrzés végén lehet egyértelműen kijelenteni, hogy a becslés feltételei fennállnak,
- sérelmezte, hogy csak jegyzőkönyv elkészültével jelezte az adóhatóság, hogy becslést kíván vele szemben alkalmazni,
- nem tartotta pontosnak a költség és jövedelem időpont megjelöléseit a vagyonszármérvényben,
- vitatta a 2006. évi nyitó tétel összegét.

A felperes hivatkozott továbbá a tárgyaláson tett nyilatkozatában arra, hogy a 2006. adóév tekintetében az alperesnek a megállapítási lehetőségei 2012. december 31. napjával elévültek tekintettel arra, hogy a 2006. adóévvvel kapcsolatos határozatot 2013. márciusában vette át. Állította, hogy az alperesnek a 2010. június 28. napján kelt, becsléssel kapcsolatos tájékoztatása kizárólag az alapeljárás keretei között bírt joghatállyal, s a hatályon kívül helyezést követően újból tájékoztatni kellett volna a felperest, hogy fennállnak a becslés alkalmazásának a feltételei. Sérelmezte azt, hogy az alperes 2012. szeptember 4. napján kelt 2192479950 számú beadványában szereplő kronológikus pénzforgalmi mérleg hiányos, az nem felel meg az e mérleggel szembeni követelményeknek. Állította, hogy az alperes tévesen állította be az egyéni vállalkozás veszteségeként 17.132.000,-Ft összeget 2007. 01. 31 nappal. A felperes álláspontja szerint az egyéni vállalkozás pénzügyi eredményét annak felmerültekkor kell megállapítani, vagyis az alperesnek minden hónap utolsó napjára meg kellett volna állapítania azt, hogy adott hónap utolsó napján mennyi a vállalkozás pénzügyi eredménye. Sérelmezte azt is a felperes, hogy az alperes a (**x bank neve**), az (**y bank neve**) és a (**takarékszövetkezet neve**) lakossági betétszámláinak adatai ellenére nem számolt el összesen kb. 28.000.000.-Ft-ot a felperes javára bevételként, jól lehet ez az összeg önmagában elégséges fedezet volt a felperes valamennyi kiadására. Állította továbbá azt, hogy a pénzforgalmi mérlegében a felperes nyugdíját, a felperes által bevallott vállalkozói osztalékot, továbbá a felperes házastársának munkabért is bevételként figyelembe kellett volna venni.

Az alperes az ellenkérelmében a felperes keresetének az elutasítását kérte, a határozatában már kifejtett ténybeli és jogi álláspontra figyelemmel. Kérte továbbá a felperesnek a perköltsége megfizetésére történő kötelezését is.

Az alperes jogi álláspontja szerint a felperes már nem vitathatja a jelen eljárás keretei között az alperesi adóhatósági határozatát, olyan okból, amely tekintetében a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 6.K.20.298/2011/20. számú ítélete nyomán lefolytatott új eljárásban a 2004-2005. évekre maga a felperes sem vitatta az adóhatóság megállapításait, ez okból a 2006. 01. 01. napján fennálló nyitó tétel összege jogszerűen nem bizonyítható. Hivatkozott arra az alperes, hogy az új eljárásban hozott adóhatósági határozat megállapításainak azon részeit, amelyeket az alap eljárásban benyújtott fellebbezésében nem vitatva elfogadott, nem vonhatja kétségbe jogszerűen az új eljárásban hozott határozat elleni keresetében. A felperes 2007. január 31. napján fennállott egyéni vállalkozás

17.132.837,Ft fedezethiányával kapcsolatban előadta, hogy ennek az összegnek a vagyommérleg kiadási oldalán történő szerepeltetése nem történt meg.

### **A felperes keresete a l a p t a l a n.**

A közigazgatási szerv a releváns bizonyítási eljárást a tényállás megállapításához szükséges mértékben lefolytatta, a tényállást annak alapján helyesen állapította meg, amelyből az irányadó jogszabályok megfelelő alkalmazásával helytálló következtetésre jutott. Ennek indokaival a bíróság maga is egyetért anélkül, hogy azokat ehelyütt megismételni kívánná, mindössze a keresetlevélben foglaltakra tekintettel jegyzi meg az alábbiakat:

Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban résztvevő 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. § (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. § (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. § (4)-(5) bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. 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. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető (Art. 97. § (6) bekezdés).

Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást.

Az 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.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó- illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Ha az adóhatóság a bizonyítási eljárás során a becslés módszerét alkalmazza, mint ahogyan a felperes ügyében jogszerűen tette, a valós adó alapját valószínűsítene kell. Az Art. 108. § (2) bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, azonban az Art. 109. § (3) bekezdése lehetőséget biztosít az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést, hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

Az alperes kötelezettsége a becslési eljárás során annak bizonyítása, hogy fennállnak a becslés alkalmazásának a feltételei. Míg a perrel érintett bevallások utólagos ellenőrzése során a felperes volt köteles igazolni azt, hogy bevallásainak adatai a valósággal egyezők. A kiadásainak fedezetéről az adózó bír ismerettel, ezért a becsléssel megállapított adóalaptól történő eltérést a felperesnek kell hitelt érdemlően bizonyítania.

A bíróság megítélése szerint az alperes jogszerűen alkalmazott becslést, mert az ismertté vált készpénzes források a vizsgálat években nem álltak arányban a készpénzes banki befizetéssel. A bíróság továbbá jogszerűnek tartotta az alperes által alkalmazott azon módszert, mely csak a készpénzmozgást eredményező bevételeket és kiadásokat vette figyelembe. Ez a módszer ugyanis alkalmas a készpénzes kiadások teljesítéséhez szükséges, de bevallani elmulasztott jövedelem összegének és így a valós adó alapjának a valószínűsítésére.

A felperes a 2010. január 10. napján kelt eseti meghatalmazással hatalmazta meg **(könyvelő neve)-t ((könyvelő címe)** könyvelőt azzal, hogy az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalnál képviselőként az alábbi ügyben: Bevallások utólagos vizsgálata 2004-2008 (954/1929. megbízólevél alapján) teljes körűen eljárjon, helyette aláírjon. A meghatalmazást tanúként **(1. tanú neve, címe)** szám alatti lakos, és **(2. tanú neve, címe)** szám alatti lakosok tanúként aláírták. A meghatalmazást az APEH 2010. január 11. napján érkeztette, a meghatalmazás visszavonására nem került sor.

Az alperes tehát jogszerűen kézbesítette az iratokat a korlátozás nélküli meghatalmazással bír **(könyvelő neve)** részére, az alperes nem követett el eljárási jogszabálysértést.

Az alperes a 2010. június 28. napján kelt 2835982526. számú tájékoztató levelében arról tájékoztatta a felperest, hogy a 2004.01.01-től 2008.12.31-ig terjedő időszakra vonatkozóan a 954/1929. számú megbízólevéllel elrendelt személyi jövedelemadó ellenőrzés során, az eljárás jelen szakaszában, az eddig feltárt tényállás alapján az adóhatóság megalapozottan vélelmezi, hogy fennállnak az Art. 109. § (1) bekezdésében foglalt becslés alkalmazásának feltételei tekintve, hogy az eddig feltárt vagyongyarapodással, illetve az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, így 53.121.893.- Ft összegű forráshiány került feltárássra, ezért az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg.

Az I. fokú adóhatóság egyben felhívta a felperes figyelmét arra, hogy az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében az adóhatósági megállapításokkal szemben ellenbizonyítással élhet, melynek során a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést, hitelt érdemlő adatokkal igazolja. Tájékoztatta továbbá a felperest, hogy az Art. 100. § (3) bekezdése értelmében joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba betekintetni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, valamint azokra észrevételt tenni. A tértivevényből megállapíthatóan e tájékoztatást a felperes képviselőként **(könyvelő neve)** 2010.06.29. napján átvette.

A bíróság tehát - keresetlevélben előadottakkal szemben - megállapította, hogy az adóhatóság a tisztességes eljárás követelményének - a fentiek szerinti tájékoztatással - mindenben eleget tett, jóllehet - az alapelvi szintű szabályozáson túlmenően - nincs olyan konkrét tételes jogi szabály, melyben az eljáró adóhatóság kötelessége a becslés jogalapjának fennálltáról, és a bizonyítási teher megfordulásáról a tájékoztatás megadni. A felperes tehát az eljárásbeli jogai gyakorlásában semmiben nem volt korlátozva, s az alperes eljárása az eljárásbeli jogok gyakorlásával összefüggésben jogszabálysértéstől mentes volt.

Alaptalan a felperes azon állítása mely szerint a 2006. adóév tekintetében elévülés következett be 2012. december 31. napjával.

Az Art. 164. § (13) bekezdés a) pontja értelmében az adó megállapításhoz való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik egy alkalommal, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében új eljárás lefolytatását rendeli el.

A keresettel felülvizsgálni kért határozatot a felperes 2013. március 07. vette át, e tényre figyelemmel a 2006. évi adó megállapításhoz való jog 2013. június 30. napjáig fennállt, így nem következett be elévülés.

A bíróság megítélése szerint ügydöntő jelentőségű a 2191887240. számú jogerős adóhatósági határozat azon megállapítása, mely szerint a felperes rendelkezésére 18.139.590.- Ft készpénz állt 2005. december 31-én záró egyenlegként. (A felperes ebben az eljárásban maga sem vitatta a záró tétel nagyságrendjét, jóllehet az adott év záró tétele egyben a következő év nyitó tétele, továbbá az adóhatóság elfogadta a bevallással egyezően 2003. évre vonatkozó egyéni vállalkozás eredményét 5.820.714Ft összegben)

E tényre tekintettel a kronológikus pénzforgalmi mérleg nyitó tételeként 2006. január 1. napján 18.139.590.- Ft-ot kellett figyelembe venni. E mellett 2006. év bevételei között vette számításba az adóhatóság a **(x személy neve)** által a felperes részére két részletben 2006. május 5-én és 2006. augusztus 10-én nyújtott összesen 6.000.000. Ft kölcsönt.

A bíróság megítélése szerint az alapeljárás adatait a hatályon kívül helyezést követően lefolytatott új eljárás adataival együtt kell értelmezni. Az új eljárásban nóvum egyrészt az volt, hogy a 2006.01.01. napi nyitó tétel összege 18.139.590Ft, másrészt a felperes kiadásainak forrásaként az alperes elismerte a **(x személy neve)-től** kölcsönkapott 6.000.000Ft-ot. A relevanciával bíró körülmények közül nem változott a felperesnek, mint egyéni vállalkozó készpénz forgalmával kapcsolatos alap eljárásbeli megállapítások, vagyis amikor a házi pénztár negatív egyenleggel bírt - mivel a vállalkozás készpénzes számláinak kiegyenlítése megtörtént, jóllehet a vállalkozás pénzügyi fedezet hiánnyal bírt - ezeket az összegeket a felperes pénzforgalmi mérlegénél kiadásként kellett elszámolni. (E körben tehát a 2836091797 számú jegyzőkönyv 10. és 11. számú mellékleteit együtt kell értelmezni a 2192479950 szám alatt megküldött jegyzőkönyv 1.és 2. számú mellékleteivel azzal, hogy ez utóbbi jegyzőkönyvek - egyetértve a felperes előadásával - csak a relevanciával bíró időpontok tekintetében tartalmazzák a bevételeket és a költségeket, amit a bíróság nem tekintett olyan hiányosságnak, mely a határozat hatályon kívül helyezése illetve új eljárás elrendelése alapjául szolgálna.)

A nyugdíj, a bérjövedelem valóban nem szerepel a kronológikus pénzforgalmi mérlegben, de ezt - következetesen arra tekintettel mellőzte az alperes a vizsgált valamennyi adóévben, hogy ezek szolgáltak a megélhetéshez fedezetül, aminek a költségei szintén nem szerepelnek a kronológikus pénzforgalmi mérlegben.

A megyei bíróság a K. 20.298/2011. számú ítéletében, valamint az ügyben hozott valamennyi közigazgatási határozat hangsúlyozta azt, hogy a kronológikus pénzforgalmi mérlegben a készpénzes kiadások és bevételek (ide értve a pénzügyintézeteknél vezetett számláról felvett készpénzt) szerepelnek, ezért az a körülmény, hogy adott időpontban a bankszámlán mekkora összeg van semmiféle relevanciával nem bír.

A bíróság az egyéni vállalkozás 2007 december 31, napjával elszámolt pénzügyi eredményével összefüggésben hangsúlyozza, hogy a vállalkozás adott havi eredménye kizárólag az adóév végén kerül szerepeltetésre a pénzügyi mérlegben bevételként, mivel a havi eredmények a vállalkozás részét képezik, s azok összege akkor jelenhetnek meg év közben a a pénzügyi mérlegben, amennyiben azt az adózó kivétként kiveszi.

A helyesen megállapított kronológikus pénzforgalmi mérleg szerint a felperes rendelkezésére 2007. december 29-én 6.400.989.- Ft állt, ehhez képest 10.000.000.- Ft. készpénz befizetést teljesített a **(x bank neve)-nál** vezetett lakossági bankszámlájára, ez okból e napon 3.599.011.- Ft forrás hiánya állt fenn.

A forráshiány tényére, tekintettel az adóhatóság jogszerűen kötelezte a felperest személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás megfizetésére.

A bíróság a fentiekre tekintettel a **felperes alaptalan keresetét e l u t a s í t o t t a**, egyben a 6/1986.VI.26.IM. számú rendelet 13. § (2) bekezdés alapján kötelezte a pervesztes felperest a feljegyzett kereseti illetéknek az állam részére történő megfizetésére, míg a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes részére a perköltség megfizetésére.

Nyíregyháza, 2013. szeptember 11. napján.

Dr. Bucskó István sk.  
bíró