

A Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság **felperes neve (felperes címe szám alatti lakos) felperesnek** - dr. Muzsek Júlia jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe szám alatti székhelyű) alperes** elleni, adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránti perében eljárva meghozta a következő

ÍTÉLETET:

A bíróság a keresetet **elutasítja**.

Köteles a felperes az alperesnek 15 napon belül 200.000,- (azaz kettőszázezer) Ft perköltséget megfizetni.

Köteles a felperes az államnak az állami adóhatóság felhívására a közölt módon és időben 350.000,- (azaz háromszázötvenezer) Ft eljárási illetéket megfizetni.

Az ítélet ellen fellebbezésnek helye nincs.

INDOKOLÁS:

A bíróság a csatolt közigazgatási iratanyag, a AB-i Bíróság, illetve a Kúria számú iratanyaga alapján a következő tényállást állapította meg.

A felperes egyéni vállalkozóként 2004. május 10. óta folytat ügyvédi tevékenységet.

Az elsőfokú adóhatóság személyi jövedelemadó adónemben ellenőrzést végzett felperesnél 2003-2007. évekre.

Az APEH Dél-dunántúli Regionális Igazgatósága a-án kelt számú határozatával kötelezte a felperest 8.167.865,- szja adókülönbözet, 4.083.932,- Ft adóbírság és 2.991.250,- Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A fellebbezés folytán eljáró APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztálya a-én kelt számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, az adókülönbözetet 7.807.207,- Ft-ra, az adóbírságot 3.903.603,- Ft-ra, a késedelmi pótléket pedig 2.824.649,- Ft-ra mérsékelte.

Az eljárás során a tárgyidőszakra vonatkozóan az adóhatóságok a felperes bevételét becsléssel állapították meg, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (Art.) 108. § (1)-(3) bekezdése

alapján. Rögzítették a határozatok, hogy irathiany alapozta meg a becslést, illetve, hogy a felperes csak azokat a költségeket számolhatja el a bevétellel szemben, melyek tényleges felmerülését az adóhatóság rendelkezésére álló és a felperes bevallásában szereplő adatok együttesen alátámasztják. A határozatok szerint a felperes jogellenesen tagadta meg az ügyvédi titoktartásra hivatkozva adott okiratok átadását. Megállapítható továbbá, hogy a felperes kizárási indítványt nyújtott be, amelyet azonban az adóhatóság nem talált alaposnak.

A fenti határozatok felülvizsgálata iránt a felperes nyújtott be keresetet a AB-i Bíróságon.

A AB-i Bíróság a-én kelt számú ítéletével az első és másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

A közigazgatási perben a felperes átadta a pénztárcönyvét, valamint a leltárát, amelyek a vonatkozó alapbizonylatok fénymásolt példányait tartalmazták.

A bíróság az ítéletben rögzítette, hogy az szja alap nem volt megállapítható, miután a felperes semmilyen bizonyítékkal nem támasztotta alá a bevallott jövedelmét. Erre figyelemmel az adóhatóság az szja alap megállapítására törvényesen alkalmazott becslést.

A bíróság a becslés módszerét nem fogadta el, jelesen nem osztotta azt az adóhatósági megállapítást, hogy a becslés módszere (kiinduló pontja) az, hogy az adózó ne járjon jobban annál, mint aki nem tudja igazolni a tényleges kiadását.

Rögzítette továbbá az ítélet, hogy tévesen állította a felperes, hogy az adóhatóság ellenőrzése lezárt időszakot vizsgált felül.

A bíróság megállapította, hogy a hatóság az ellenőrzési határidőt túllépte, ám ez az ügy érdemét nem érintette.

Tartalmazta még az indokolás, hogy nem volt jogszabálysértő az elsőfokú adóhatóság döntése pusztán azon az alapon, hogy azt a kizárási elbírálása előtt hozta meg.

Az indokolás szerint a felperes azt is tévesen állította, hogy az elsőfokú adóhatóság vezetője hatáskör hiányában bírálta el a kérelmét.

A bíróság szerint a felperes csupán állította, de nem igazolta, hogy az elsőfokú adóhatóság dolgozóitól nem volt elvárható az ügy tárgyilagos megítélése.

A fentiekre tekintettel a bíróság a kizárási elutasítását kifogásoló keresetrészt elutasította.

Az új eljárásra vonatkozó követelmények körében a bíróság az alábbiakat írta elő.

Rögzítette, hogy pontosan meg kell határozni, hogy a felperesnek mely adózással kapcsolatos iratát (alapbizonylatát) kívánja vizsgálni az adóhatóság.

A fentieket követően megfelelő határidő tűzésével az iratok átadására kell kötelezni a felperest.

Az adóhatóságnak az iratok vizsgálata alapján, illetve további szükséges bizonyítási eljárás lefolytatását követően kell állást foglalni, hogy kell-e becslést alkalmazni, vagy tételes vizsgálat alapján kell az ellenőrzést elvégezni, illetőleg kell-e a felperest adófizetésre kötelezni.

Rögzítette végül az ítélet, hogy az iratátadással kapcsolatos hiányosságok jogkövetkezményeinek megállapításakor a fokozatosság elvét kell betartani.

A AB-i Bíróság fenti ítéletét az elsőfokú adóhatóság 2011. május 08-án vette át.

Az ítélettel szemben az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet.

A Kúria a.....-én kelt számú ítéletével az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria az ítéletet alapjaiban jogszerűnek minősítette, ám leszögezte, hogy a bíróság tévesen hivatkozott az alperes becslési módszere kapcsán az indokolásban rögzített megállapításra (az adózó ne járjon jobban annál, mint aki nem tudja igazolni a tényleges kiadását), ilyet ugyanis az adóhatósági határozatok nem tartalmazzák.

A Kúria szerint az elsőfokú bíróság és az alperes is iratszerűen állapította meg, hogy a felperes az ellenőrzés lezárásáig, illetve a keresettel támadott határozat meghozataláig - többszöri felhívás ellenére - sem mutatta be az iratait, jóllehet az jogszabályi kötelezettsége lett volna (Art. 95. § (2) bekezdés, 99. § (1), (2) bekezdés). A Kúria szerint a felperes nyilvánvalóan alaptalanul tagadta meg az irat- és adatszolgáltatást az ügyvédi titoktartásra hivatkozva, és ezt nem lehet a javára értékelni. Kiemelte az indokolás, hogy a felperes által bírói felhívásra másolatban becsatolt dokumentumokat „eredetben és teljes körűen megismerve nyilvánvalóan értékelni kell, mégpedig azon egyéb adatokkal egybevetve, amelyeket az alperes eljárása során tévesen mellőzött". Ennek indokaként rögzítette az ítélet, hogy az ügyvédi tevékenység nyilvánvalóan nem gyakorolható az alperesi határozatban nem értékelt, de köztudottan felmerülő egyéb kiadások nélkül, amelyek tényleges megtörténtét a felperesnek igazolnia kell.

A Kúria szerint nem tekintethető jóhiszemű joggyakorlásnak az, ha az adózó az adatszolgáltatást többszöri felhívás ellenére megtagadja, illetve, hogy a perben az iratokat nem teljes körűen és csupán fénymásolatban bocsátja rendelkezésre.

Rögzítette mindazonáltal az indokolás, hogy az új eljárás szempontjait az elsőfokú bíróság helytállóan írta elő.

A fentiek szerint az elsőfokú ítélet-án érkezett meg az elsőfokú hatósághoz.

Az elsőfokú adóhatóság a-én kelt számú végzésével kizárási okot jelentett be.

Az alperes a-én kelt számú végzésével a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. (Ket.) 43. § (2) bekezdése alapján az eljárás lefolytatására a NAV Tolna Megyei Adóigazgatóságát jelölte ki.

A rendelkezésre álló iratanyagból megállapítható, hogy a NAV Tolna Megyei Adóigazgatósága és között számos végzésben hívta fel a felperest iratsatolásra, ennek azonban a felperes nem tett eleget.

A rendelkezésre álló adatok alapján az is megállapítható, hogy a felperes a-én kelt beadványában - egyéb kifogások mellett - kérte, hogy folytassanak le fegyelmi eljárást az ott megnevezett adóhatósági alkalmazottak ellen, illetve elfogultsági kifogást jelentett be az alperessel szemben.

A megismételt eljárásban lefolytatott ellenőrzést követően az elsőfokú adóhatóság 2014. március 24-én datálta a jegyzőkönyvet. A felperes 2014. április 25-én kelt észrevételében ismételten fegyelmi eljárást kezdeményezett az ott írt személyekkel szemben, valamint megfogalmazta a jegyzőkönyvvel kapcsolatos egyéb kifogásait.

A alperes neve Főigazgatója 2014. augusztusában hozta meg azokat a végzéseket, amelyekkel a felperes kizárási indítványait elutasította.

A NAV Tolna Megyei Adóigazgatósága a-én kelt számú határozatával kötelezte a felperest 2006-2007. évre 5.829.492,- Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 2.914.746,- Ft adóbírság és 2.683.533,- Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

Rögzítette az indokolás, hogy a felperes a megismételt eljárásban sem mutatta be könyvelési iratait sem másolatban, sem pedig eredetben. Minderre tekintettel becslést kellett alkalmazni az Art. 108. § (1), (3) és (5) bekezdése alapján

Az elsőfokú adóhatóság a felperesi bevételeket elfogadta, kiadásként pedig - a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (Szja. tv.) 4. § (1)-(3) bekezdése alapján - azokat a bevételszerző tevékenységgel kapcsolatban felmerült, és az Szja. tv. alapján elszámolható kiadásokat ismerte el, amelyek kifizetését a felperes bevallása és az adóhatósági nyilvántartások alátámasztották. Ennek keretében az adóhatóság kiadásként a felperes által az alkalmazottak részére kifizetett jövedelem, a vállalkozói kivét, a felperest, mint foglalkoztatót és egyéni vállalkozót terhelő Tb. járulék, a munkaadói járulék, az egészségügyi hozzájárulás, valamint a vállalkozói járulék felperes bevallásaiban feltüntetett és ténylegesen megfizetett összegét számolta el.

A költségként elszámolható járulékok (egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék) tekintetében az adóhatóság arányszámot alkalmazva számszerűsített.

A fentiek alapján az elsőfokú adóhatóság a felperes költségeit a vizsgált évek vonatkozásában a bevallottól eltérően állapította meg.

A határozattal szemben a felperes nyújtott be fellebbezést, amelyben kifogásolta az elfogultsággal kapcsolatos adóhatósági álláspontot, rögzítette az elsőfokú adóhatóság illetékességének hiányát, jogellenesnek minősítette a megismételt eljárásban lefolytatott ellenőrzést, illetve sérelmezte az ellenőrzési határidő túllépését. Az ügy érdeme vonatkozásában kifejtette, hogy a becslés jogalapja továbbra sem állt fenn, illetve kifogásolta annak módszerét is.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a-án kelt..... számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az egyes fellebbezési pontok tekintetében az alperes a következőket szögezte le.

Megállapította, hogy az érintett ügyintézők tekintetében sem abszolút, sem pedig relatív kizáró okok nem merültek fel, ekként jogszerű volt a kizárási indítványok elutasítása. Idézte e körben a AB-i

Bíróság fenti ítéletét, amely az elfogultság tekintetében az alperesi álláspontot osztotta. Rögzítette, hogy annak sincs érdemi jelentősége, hogy az indítványok elbírálására az elsőfokú határozat meghozatalát követően került sor.

Nem tartotta alaposnak azt a felperesi állítást sem, hogy az elsőfokú adóhatóság nem rendelkezett az ügyben illetékességgel. E vonatkozásban hivatkozott arra a végzésre, amelyben az adóhatósági főigazgató az eljárás lefolytatására a NAV Tolna Megyei Adóigazgatóságát jelölte ki.

Részletezte az indokolás, hogy a megismételt eljárás során - ellentétben a felperes álláspontjával - le lehetett folytatni új ellenőrzést, azt ugyanis sem a bírósági döntések, sem a Pp. 339. § (1) bekezdése, sem pedig az adóigazgatási eljárás egyes szakaszait tárgyzó Art. VII. fejezete nem zárta ki.

Az ellenőrzési határidő túllépésére vonatkozó felperesi állítást sem fogadta el az alperes. Határozatának indokolásában idézte a vonatkozó jogszabályokat, kiemelve, hogy mely időszak nem számított bele az ellenőrzésbe, illetve, hogy mikor szünetelt az ellenőrzés.

Számszerűsítette, hogy az elsőfokú adóhatóságnak 217 nap határidő állt a rendelkezésére, a határidő lejártának utolsó napja 2014. április 09. volt, és azt megelőzően került sor (március 25-én) a jegyzőkönyv postára adására.

Idézte a határozat a hatósági eljárásra vonatkozó rendelkezéseket (Art. 128. § (1) bekezdés), kiemelve, hogy ebben a vonatkozásban sem került sor határidő túllépésre.

A becsléssel kapcsolatos kifogások tárgyában az indokolás a következőket állapította meg.

Idézte az Art. 95. § (1), (3), 97. § (4) bekezdését, illetve - a becslés lehetősége és módszere kapcsán - a 108. § (1)-(3), (5), (9) bekezdését. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság az új eljárás során eleget tett a bírósági ítéletben foglaltaknak. Leszögezte, hogy a felperes az új eljárás során sem tett eleget az iratcsatolási kötelezettségének, azaz eredeti okiratokat nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére. Megítélése szerint az elsőfokú hatóság által alkalmazott számítási módszer alkalmas volt az adóalap megállapítására, az attól való eltérést a felperes nem tudta bizonyítani.

Az indokolás szerint a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy az ügyvédi titoktartás miatt nem lehetséges az iratok csatolása az érintett ügyfelek előzetes írásbeli hozzájáruló nyilatkozata nélkül. Ezzel összefüggésben idézte az alperes az Art. 95. § (1), (3) bekezdését, illetve az ügyvédekről szóló 1998. évi XI. tv. (Ütv.) 8. § (1), (2) bekezdését, annak kiemelése mellett, hogy a AB-i Bíróság ítélete is az ezzel kapcsolatos adóhatósági álláspontot támasztja alá.

A költségelszámolás kapcsán hivatkozott az indokolás az Szja. tv. 4. és 11. számú mellékletében foglaltakra. Ismételten utalt az alperes arra, hogy a felperes az iratcsatolási kötelezettségének a többszöri felhívás ellenére sem tett eleget. Erre figyelemmel - hitelt érdemlő adat hiányában - még megközelítőleg sem volt megállapítható, hogy a felperesnek milyen költségei (közmű, áramdíj, kamarai tagdíj, tárgyi eszközök, bérleti díj, stb.) merülhettek fel.

Az alperessel szemben a fenti határozat felülvizsgálata iránt a felperes nyújtott be keresetet.

Az elfogultság kapcsán utalt a 2013. augusztus 07-én kelt beadványára, sérelmezve, hogy a fegyelmi eljárások eredményéről semmilyen tájékoztatást nem kapott. Fenntartotta, hogy vele

szemben elfogultak voltak az eljáró tisztviselők, és az elfogulatlanságuk kapcsán valótlan nyilatkozatot tettek.

Sérelmezte azt is, hogy az elsőfokú határozat meghozatalát követően bírálta el a hatóság a kifogásait, ami azért jogszabálysértő, mert az ügydöntő határozat meghozatalában az érintett személyek nem vehettek volna részt.

A fentiek kapcsán a Ket. 42. § (3) bekezdésének megsértésére hivatkozott.

E körben a bizonyítási indítványa arra irányult, hogy a bíróság kötelezze az alperest a fegyelmi eljárások iratanyagának becsatolására, illetve az elfogultság tárgyában tett nyilatkozatok megküldésére.

Továbbra is fenntartotta azt az álláspontját, hogy az elsőfokú adóhatóság (a Tolna megyei Igazgatóság) illetékesség hiányában járt el.

Fenntartotta azt is, hogy jogellenesen folytatott le új ellenőrzést az ügyben az elsőfokú adóhatóság, tekintettel arra, hogy a 2003-2007. évek ellenőrzéssel lezárt időszaknak minősültek. Kiemelte, hogy a bírósági ítéletek alapján az adóhatóság kizárólag az ellenőrzést követő hatósági eljárást ismételhette volna meg, nem pedig magát az ellenőrzést.

A fentiek kapcsán hivatkozott az Art. 140. §-ára, azzal összefüggésben pedig arra, hogy a jogerős ítéletnek az adóhatóság által történő kézhezvételét követő 60 napon belül kellett volna a megismételt elsőfokú hatósági eljárás keretében határozatot hoznia. Ezzel összefüggésben hivatkozott az APEH Adójogi Főosztály 2005/26. számú adózási kérdésére is.

Az eljárási határidők be nem tartása kapcsán utalt arra, hogy az elsőfokú adóhatóság által idézett Art. 92. § (4) bekezdése az AB-i Bíróság új eljárásra utasító határozatának meghozatalakor még nem volt hatályban.

Kiemelte, hogy az Art. 128. § (1) bekezdése alapján az ítélet kézbesítését követő 60 napon belül be kellett volna fejeznie az elsőfokú adóhatóságnak a megismételt eljárást. Ezzel összefüggésben sérült az Art. 92. § (10) bekezdése, amely szerint az ellenőrzési határidő lejártát követően az adóhatóság ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Megítélése szerint a 60 napos ügyintézési határidő 3 évvel történő meghosszabbítása kimerítette az állampolgár zaklatásának fogalmát (49/1995. (VI.30.) AB határozat 3.1. pontja).

A becslés kapcsán a következőket adta elő.

Kiemelte, hogy az alperesi határozat sértette az AB-i Bíróság ítéletét, amennyiben nem vette figyelembe az adóhatóságnak adott utasításokat.

Fenntartotta azt az álláspontját, hogy az ügyvédi titoktartással érintett bizonylatait az adóhatóság részére az érintett ügyfelek előzetes írásbeli hozzájáruló nyilatkozata alapján nem mutathatta be és nem adhatta át.

Sérelmezte, hogy a megismételt eljárásban az adóhatóság ugyanazzal a módszerrel határozta meg az adóalapot, mint az alapeljárásban.

Az alkalmazandó módszer kapcsán idézte az AB-i Bíróság ítéletében rögzített követelményeket, állítva, hogy a megismételt eljárás során azokat nem vette figyelembe az adóhatóság.

Külön kiemelte azt a köztudomású tényt - amelyet a bírósági ítélet is rögzít -, hogy az ügyvédek milyen tárgyi eszközt (pl. számítógépet) használnak a munkájukhoz. Sérelmezte, hogy az ezzel kapcsolatos költség meghatározására az adóhatóság részéről nem került sor.

Utalt arra, hogy az alperes az indokolási kötelezettségének sem tett eleget, ugyanis a határozat becslési módszert nem tartalmaz, csupán bizonyítást. Sérelmezte, hogy annak sem adta indokát az adóhatóság, hogy az általa az AB-i Bíróságon becsatolt számlákon szereplő költségeket miért nem vette figyelembe a becslés során. E körben megítélése szerint sérült a Ket. 72. § (1) bekezdés ea./ és ec./ pontja, figyelemmel arra, hogy az indokolási kötelezettségének az alperes nem tett eleget.

Rögzítette, hogy becslés címén nem becslést alkalmazott az alperes. Kifejtette e körben a becslés fogalmát (nem bizonyításról, hanem valószínűsítésről van szó), utalva arra, hogy nem becslési módszer az, hogy amit az adózó nem bizonyít, az nincs is. Jelezte, hogy az Art. 90. § (5) bekezdése szerinti adatbázisra a becslés kapcsán még csak utalást sem tett az alperes.

Megállapította, hogy a bizonyítási teher megfordulásának két feltétele van: egyrészt az, hogy a becslés alkalmazásának feltételeit az adóhatóság bizonyítsa, másrészt pedig az, hogy elvégezze a megfelelő és alkalmas módszerrel a becslést. Álláspontja szerint a perbeli esetben egyik feltétel sem teljesült.

A becslés kapcsán hivatkozott arra, hogy a határozatok életszerűtlen és iratellenes megállapításokat tartalmaznak. Sérelmezte, hogy az alperes nem adta indokát annak, mi alapján fogadta el az adóbevallást helyesnek a bevételek, és valótlannak a költségek tekintetében. Utalt arra, hogy sérült az Art. 108. § (1) bekezdése, amikor a kiadások meghatározása során az adóhatóság a rá nézve legkedvezőtlenebb lehetőséget vette alapul.

Nyilvánvalóan lehetetlennek minősítette, hogy csak azok a költségek merültek fel, amelyet az alperes a határozatában figyelembe vett.

Utalt arra, hogy rendelkezik bankszámlával, amelynek van számlavezetési díja, illetve, hogy fizet kamarai tagdíjat és felelősségbiztosítást is. Álláspontja szerint ezeket az alperesnek figyelembe kellett volna vennie, különös tekintettel arra, hogy az érintett szolgáltatók ezekről a szolgáltatásokról szabályos számlát állítanak ki.

Tévesnek minősítette azt az alperesi állítást, hogy nem került sor iratcsatolásra. Utalt arra, hogy a közigazgatási eljárás során, illetve a bírósági perben különféle dokumentumokat mellékelte, amelyet az alperes figyelmen kívül hagyott. Megítélése szerint megalapozta a Btk. 225. §-ában írt hivatali visszaélés büntetést az a körülmény, hogy az általa csatolt számlákat sem az elsőfokú hatóság, sem pedig az alperes nem értékelt. Ezen túlmenően ezzel összefüggésben sérült az indokolási kötelezettség is.

A közigazgatási perben kitűzött tárgyaláson csatolta mindazon okiratokat - fénymásolatban -, amelyek álláspontja szerint a tárgyidőszakra vonatkozóan igazolják, hogy mekkora volt a költsége.

Bizonyítási indítványa iratok beszerzésére, illetve az elfogultság tárgyában tett ügyintézői nyilatkozatok becsatolására irányult.

Az alperes érdemi ellenkérelmében a határozatban írt indokolás alapján a kereset elutasítását kérte.

A kereset az alábbiak szerint **alaptalan**.

A keresetlevélben rögzített egyes pontokat a bíróság az alábbiak szerint értékelte.

Az elfogultság kérdése kapcsán a bíróság álláspontja a következő.

Egyértelműen megállapítható, hogy a 2013. augusztus 07-i felperesi beadványban írt kifogások elbírálására sor került. Az alperesi határozat (14-16. oldal) tárgyalja azokat a végzéseket, amelyekkel elbírálták a felperesi indítványokat. Osztotta a bíróság azt az alperesi álláspontot, hogy az érintett ügyintézők esetében sem abszolút, sem pedig relatív kizárási ok nem merült fel, és a hivatalbóli kizárás sem volt indokolt. Nem volt jogszabálysértő az sem, hogy a kifogások elbírálására az elsőfokú határozat kiadmányozását követően került sor. A felperes által e körben rögzített tilalmat - jelesül, hogy az ügydöntő határozat meghozatalát követően került sor az indítványok elbírálására - a Ket. 42-43. §-a nem tartalmazza. Megállapítható mindazonáltal, hogy a fenti álláspontot osztotta az AB-i Bíróság is az ítéletében, amelyből kiemelendő, hogy a felperes csupán állította, ám nem bizonyította, hogy elfogult személyek vettek részt a határozatok meghozatalában.

A fentiek alapján tényszerűen megállapítható, hogy a megismételt eljárás során fennállt az elsőfokú adóhatóság illetékessége. Az alperes a-én kelt számú végzésével jelölte ki a NAV Tolna Megyei Adóigazgatóságát, a kijelölés alapján eljáró hatóságról pedig nem állítható, hogy nem rendelkezett illetékességgel.

Az ellenőrzéssel lezárult időszakra vonatkozó felperesi kifogásokkal összefüggésben a bíróság álláspontja a következő.

A fentiek kapcsán azt kellett eldönteni, hogy helytálló-e az a felperesi állítás, hogy az adóhatóság jogellenesen folytatott le új ellenőrzést az ügyben.

A Pp. 339. § (1) bekezdése alapján meghozott, hatályon kívül helyező és új eljárásra kötelező ítélethez a közigazgatási szerv kötve van (Ket. 109. § (4) bek.). Egyértelműen megállapítható, hogy sem a Pp., sem a Ket. hivatkozott rendelkezései, illetve az Art. vonatkozó szabályai nem tartalmaznak olyan megszorítást, hogy az adóhatóság a megismételt eljárás során nem folytathat le ellenőrzést. Kiemelendő továbbá, hogy az AB-i Bíróság a megismételt eljárásra vonatkozóan olyan instrukciókat írt elő, amelyek realizálása csak és kizárólag ellenőrzés körében lehetséges. Helyesen utalt az alperes az Art. VII. fejezetével összefüggésben arra is, hogy a tényállás tisztázása az egyes ellenőrzési cselekmények keretében a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az ellenőrzés során történik. Tekintettel arra, hogy az AB-i Bíróság ítélete alapján a tényállás további tisztázására volt szükség, nyilvánvaló, hogy a megismételt eljárásban ellenőrzést kellett lefolytatni. Kiemelendő továbbá a Kúriai ítélet azon megállapítása, hogy a per kereteit meghaladó bizonyítási eljárás lefolytatása szükséges, azaz ennek tükrében is indokolt volt az ellenőrzés ismételt elrendelése. Utal végül a bíróság ebben a kérdéskörben arra, hogy az eddigi bírói gyakorlat töretlen abban, hogy a megismételt eljárás egyaránt vonatkozik az ellenőrzésre, illetve az azt követő hatósági eljárásra.

Megállapítható továbbá, hogy a felperes által a keresetlevélben hivatkozott Art. 140. § (3) bekezdése - amely a 60 napos határidőt tartalmazza - 2005. május 10-én hatályát veszítette. Az e

tárgyban hivatkozott adózási kérdés egyértelműen rögzíti, hogy a 60 napos határidő egyébként sem minősült jogvesztőnek.

Az eljárási határidők be nem tartására vonatkozó felperesi kifogások kapcsán a bíróság ismétlés nélkül utal az alperesi határozat 19-21. oldalán írtakra. E helyütt az alperes kimerítő jogszabályi hivatkozással számszerűsítette az ellenőrzési határidőket, rögzítve, hogy mely időtartam nem számított bele a határidőbe, illetve, hogy mikor szünetelt az ellenőrzési határidő. A levezetésből kétséget kizáróan megállapítható, hogy az adóhatóság az eljárási határidőket betartotta, azaz nem sérült, nem sérülhetett az Art. 92. § (1) bekezdésének azon rendelkezése, hogy az ellenőrzési határidő lejártát követően az adóhatóság ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Megjegyzi végül a bíróság, hogy a felperes vonatkozásában nem valósult meg az állampolgár zaklatása.

Az ügy anyagi jogi része, azaz a becslés kapcsán a bíróság álláspontja a következő.

A fentiekkel összefüggésben az alapvető kérdés az, hogy a megismételt eljárás során az adóhatóság eleget tett-e az ítéletekben rögzített instrukcióknak.

A Kúria ítéletéből kiemeli a bíróság azt, hogy az adóhatóságnak a megismételt eljárásban eredetiben és teljes körűen kell értékelnie a dokumentumokat és könyvelési iratokat azokkal az egyéb adatokkal összevetve, amelyeket az alapeljárás során - tévesen - mellőzött. Rögzítette ugyanakkor az ítélet, hogy az ügyvédi tevékenységgel járó kiadások (pl. tagdíj, biztosítási díj) igazolása a felperes kötelezettsége. A Kúria szerint ellenkezik a jóhiszemű joggyakorlás követelményével az okiratnak a fénymásolatban történő rendelkezésre bocsátása.

Megállapítható, hogy a felperes az AB -i Bíróság előtt fénymásolatban csatolta 9. sorszám alatt az okiratokat.

Jelen perben a 7. sorszámú jegyzőkönyv mellékleteként F/7/1., illetve F/7/2. alatt csatolt okiratokat szintén fénymásolatban, amelyek - álláspontja szerint - igazolják a tárgyidőszakban a költségeket. A közigazgatási perben a felperes akként nyilatkozott, hogy az adóhatósági eljárás elsőfokú szakában szintén csatolt iratokat, megjegyzendő, hogy ennek ellentmond az alapeljárásban hozott elsőfokú határozat harmadik oldalán írt megállapítás.

A fentiek alapján a bíróság tényként állapítja meg, hogy sor került ugyan bizonyos okiratok csatolására, ám valamennyi fénymásolat volt, a felperes eredetiben sem az adóhatósági eljárás, sem pedig a közigazgatási per során nem mutatott be semmilyen dokumentumot.

A fentiek tükrében is az állapítható meg, hogy az adóhatóság nem sértette meg azokat az előírásokat, amelyeket tartalmazott az AB-i Bíróság, illetve a Kúria ítélete.

Egyértelműen megállapítható, hogy a megismételt ellenőrzés során az egyes végzésekben az elsőfokú adóhatóság pontosan meghatározta, hogy a felperesnek mely, az adózással kapcsolatos iratait kívánja vizsgálni. Az is tény, hogy megfelelő határidő tűzésére került sor az egyes végzésekben, ám a felperes ennek ellenére nem tett eleget a meghatározott kötelezettségének. Mindezek alapján megfelelően foglalt állást az adóhatóság abban a kérdésben, hogy becslést kell alkalmazni.

Az irathiany miatt az alperes nem tudta megállapítani a felperesi adókötelezettség alapját, ezért indokolt volt az Art. 108. § (1), (3), (5) bekezdésének alkalmazása.

Az alkalmazott módszert a felperesi bevételek, kiadások, illetve költség kapcsán egyértelműen tartalmazta az alperesi határozat (9. oldal).

Az Art. 95. § (3) bekezdése értelmében az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények egyéb feltételek megismerését biztosítja.

Figyelemmel arra, hogy a fentiekre nem került sor, irányadó volt az Art. 108. § (3) bekezdés b./ pontja, amely szerint becslés alkalmazható, ha az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja nem állapítható meg.

A bírósági ítéletek azt rótták az adóhatóságok terhére, hogy mellőzték annak vizsgálatát, hogy az ügyvédi tevékenységgel kapcsolatban milyen, a felperest terhelő kiadások merültek fel. Megjegyzendő, hogy ezzel összefüggésben - ahogy a Kúria azt az ítéletében rögzítette - a felperesnek volt igazolási kötelezettsége, annak azonban a megismételt eljárás során nem tett eleget, ugyanis az ilyen jellegű kiadásokat igazoló eredeti okiratot nem csatolt be.

A fentiek miatt nem teljesülhetett a Kúriai ítéletben rögzített azon követelmény, hogy az adóhatóságnak a felperesi könyvelési iratokat eredetben és teljes körűen megismerve kellett volna értékelnie. Az értékelés hiánya felperesi érdekkörbe esik, tekintettel arra, hogy az adóhatósági eljárásban, illetve a közigazgatási per során eredeti bizonylatokat nem csatolt be.

A bíróság alaptalannak találta az ügyvédi titoktartással érintett bizonylatokra vonatkozó felperesi álláspontot.

A fenti kérdés kapcsán az AB-i Bíróság az ítéletében kifejtette az álláspontját, utalva az Art. 1. § (1)-(2) bekezdésére, illetve 44. § (1) bekezdésére. Kiemelendő az indokolás azon része, hogy az Ütv. sem hatalmazza fel az ügyvédet, hogy az ilyen okirat átadását pusztán arra hivatkozással tagadja meg, hogy az ügyvédi titkot tartalmaz.

A becslés módszerére vonatkozó felperesi kifogás kapcsán utal a bíróság a Kúriai ítélet azon megállapítására, hogy a módszerrel összefüggésben nem tényszerű megállapítást tartalmaz az elsőfokú bíróság ítélete.

Megállapítható továbbá, hogy az adóhatóság a bevételekre vonatkozó adatokat elfogadta, kiadásként pedig azokat a bevételszerző tevékenységgel összefüggésben felmerült elszámolható kiadásokat ismerte el, amelynek kifizetését a felperesi bevallások és az adóhatósági nyilvántartás alátámasztotta; a kiadásokat tételezte mind az elsőfokú, mind pedig az alperesi határozat. A költségként elszámolható egészségbiztosítási és nyugdíjbiztosítási járulékot egy arányszám alkalmazásával számszerűsítette az elsőfokú hatóság, megállapítva, hogy az eltér a felperes által bevallott összegtől.

A fentiek miatt nem helytálló az a felperesi állítás, hogy az elsőfokú határozat a becslési módszert nem tartalmazta, csupán bizonyított.

Az valóban köztudomású tény, hogy a felperesnek, mint ügyvédnek volt villamos energia és tárgyi eszköz kiadása, ám az erre vonatkozó alapbizonylatok eredeti példányát nem bocsátotta az

adóhatóság rendelkezésére; ez az indoka annak, hogy az AB-i Bíróságon becsatolt számlákat (fénymásolatokat) miért nem vette figyelembe az alperes a becslési eljárás során.

Nem osztotta a bíróság azt a felperesi állítást sem, hogy „becslés címén nem becslést alkalmazott az alperes”.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A (2) bekezdés értelmében az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.

Az adóhatósági eljárás során a felperesi iratok nem álltak a revízió rendelkezésére, ekként az adóhatóság valóban nem tudta megállapítani a felperesi adókötelezettség alapját. Erre figyelemmel a becslés jogalapja kétséget kizáróan fennállt. A fent már kifejtettek szerint a becslési módszer is helyes volt, ekként alaptalan az a felperesi állítás, hogy a két, keresetlevélben rögzített feltétel hiányában a bizonyítási teher nem fordult át. Ezzel összefüggésben teljesen irreleváns az a hivatkozás, hogy az Art. 90. § (5) bekezdése alapján az egyes tevékenységi körök vonatkozásában az adóhatóság adatbázist tart fenn. E rendelkezéstől függetlenül alkalmazni kellett a becslést, tekintettel arra, hogy annak jogszabályi feltételei (Art. 108. § (1)-(3) bekezdés) fennálltak.

Az adóhatóság által el nem ismert egyéb költségek (villanyszámla, bankszámla-vezetési díj, kamarai tagdíj, felelősségbiztosítás, stb.) vonatkozásában a bíróság álláspontja a következő.

A fentiek szerint egyértelműen megállapítható, hogy a felperes az együttműködési kötelezettségének nem tett eleget, az adóhatósági felhívásokra érdemben nem válaszolt, okiratokat nem terjesztett elő. Ezzel összefüggésben helyesen utalt az alperes arra, hogy azt sem lehetett megállapítani, hogy az iroda a felperesi lakóhelyen egy elkülönült helyiség, vagy külön bérlemény, esetleg saját tulajdon. A szükséges információ hiányában az sem volt megállapítható, hogy a közművek költségei elkülönülnek-e a háztartás költségeitől, vagy nem, illetve, hogy a felperes, mint ügyvéd milyen tárgyi eszközökkel rendelkezik. Egyértelmű tehát, hogy a költségekre vonatkozó egyéb hitelt érdemlő adat hiányában megközelítőleg sem lehetett megállapítani, hogy a felperesnek az említett tételek kapcsán milyen költségei merülhettek fel.

A közigazgatási perben a felperes jogszabálysértésre hivatkozással támadhatja a határozatot. Jelen perben a jogszabálysértés az lett volna, ha a hatóságok nem teljesítik a két bírósági ítéletben előírtakat (Ket. 109. § (4) bekezdés). A bíróság álláspontja szerint a felperes nem bizonyította, hogy az alperes nem tett eleget azoknak a kötelezettségeknek, amelyeket rögzített a határozataiban a Kúria és az AB-i Bíróság.

A bíróság a felperesi bizonyítási indítványok közül elfogadta az AB-i Bíróság iratanyagának bekérésére, illetve a fegyelmi eljárások iratanyagának a becsatolására vonatkozó indítványt. Ezek tartalma - a kifejtettek szerint - nem rontotta le az alperesi ténymegállapításokat.

Mellőzte a bíróság a felperes azon bizonyítási indítványát, amely az érintett köztisztviselő elfogultság tárgyában tett nyilatkozatának a becsatolására irányult.

A fentiek szerint ezzel összefüggésben az adóhatóságok terhére jogszabálysértés nem állapítható meg, ekként a nyilatkozatok tartalmának érdemi jelentősége nincs.

A perben a felperes pervesztes lett, ezért köteles megfizetni a feljegyzett illetéket, valamint a mérlegeléssel megállapított alperesi perköltséget (Pp. 78. § (1) bekezdés, 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdés, 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés a./ pont).

Az ítélet ellen fellebbezésnek helye nincs (Pp. 340. § (1) bekezdés).

SZEKSZÁRD, 2015. szeptember 09. napján

Záradék:

**Dr. Hum Ferenc sk.
bíró**

**Ez az ítélet 2015. szeptember 09. napján
jogerőre emelkedett.**

Szekszárd, 2015. szeptember 09. napján

. Hum Ferenc sk.

bíró