

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tímár Csaba ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a Katorné dr. Szabó Annamária jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály jogutódja az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-dunántúli Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Baranya Megyei Bíróságon 7.K.21.611/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. április 12-én kelt 7.K.21.611/2009/14. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 18. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Baranya Megyei Bíróság 7.K.21.611/2009/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1991 óta egyéni vállalkozó, kozmetikus. 1998-tól desztillált szeszesital gyártásával is foglalkozik. Árbevétele és költségei főként a szeszesital gyártásához kapcsolódtak. Vállalkozásában alkalmazottként foglalkoztatta házastársát. Az adóhatóság 2003 és 2007 év vonatkozásában a költségvetési kapcsolatok átfogó ellenőrzését végezte a felperesnél, melynek eredményeként a felperes terhére összesen 5.009.311 Ft általános forgalmi adó és személyi jövedelemadó különbözetet állapított meg, adóbírságot szabott és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. október 22-i határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, és az adókülönbözet összegét összesen 5.274.837 Ft-ra módosította, ehhez igazítva az adóbírság és a késedelmi pótlék összegét is.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére megállapított adóhiány és jogkövetkezmények törlését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában megállapította, hogy a felperes szeszesital gyártásával kapcsolatosan az adóhatóság széles

körű bizonyítási eljárást folytatott le, melynek során helytállóan állapította meg, hogy a felperes által a ... Kkt-tól (továbbiakban Kkt.) befogadott számlák adattartalma, az azokban feltüntetett gazdasági események nem voltak beazonosíthatók. Egyes számlák a Kkt. számlatömbjében nem voltak megtalálhatók, illetve több esetben formai hiányosság mutatkozott. A főzőüst, finamítóüst, fűtőtoronyköpeny, rozsdamentes páracső adásvételével kapcsolatban a megyei bíróság megállapította, hogy azok értékesítése az egyéni vállalkozás részére úgy történt meg, hogy az eszközök továbbra is a Kkt. tárgyi eszköznyilvántartásában szerepeltek, amely arra utal, hogy tényleges gazdasági esemény nem történt. Az évenként eltérő összegű bérleti díj számlákkal kapcsolatosan hangsúlyozta, hogy valójában alvállalkozói díj került kiszámlázásra, a számlák, a szerződés, illetve a felperes és házastársa nyilatkozata alapján azonban nem állapítható meg az elvégzett szolgáltatás, gazdasági művelet sem munkanemben, sem mennyiségben. Így a számlák tartalmilag nem tekinthetők hitelesnek.

A megyei bíróság álláspontja szerint az adóhatóság jogszerűen indult ki a felperes adóbevallásának adataiból, mert azok a felperes könyvvezetésén alapultak. Analitikus nyilvántartás nélkül a felperes bevallásaitól eltérő adatok nem bizonyíthatók. E körben kiemelte, hogy az adózó előadása szerint pénztárkönyvének csak a legutolsó állapota található meg, az eredeti bevallást alátámasztó könyvelés nem. A fuvardíjjal és szemüvegekkel kapcsolatos számlákat illetően visszautalt az alperesi határozat részletes indokolására. Kifejtette továbbá, hogy a felperes a per során sem bizonyította az általa hivatkozott számlákban foglalt gazdasági események tényleges megtörténtét, illetőleg azt, hogy a költségek a vállalkozás bevételszerző tevékenységével összefüggésben merültek fel. A megyei bíróság álláspontja szerint az alperes nem sértette meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 130. § (1) bekezdésében foglalt előírást, mert a Kkt. adóvizsgálata még nem zárult le.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát kérte. Sételmezte, hogy a megyei bíróság a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, illetve tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az alperes tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett. A felperes felhívta a figyelmet arra, hogy a bevallásokban, a pénztárkönyvben feltüntetett költségek eltértek egymástól, ennek ellenére az adóhatóság e körben bizonyítást nem folytatott le, holott a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 18. § (1) bekezdése az adóévben ténylegesen felmerült és igazolt költség elszámolását lehetővé teszi. A felperes kifogásolta, hogy az adóhatóság egyrészt nem vette figyelembe a felperesi vállalkozás ténylegesen felmerült

költségeit, másrészt figyelmen kívül hagyta azokat a többletköltségeket, amelyek a pénztárkönyv adataiban szerepeltek, így nem a valós adóalapot állapította meg.

A felperes álláspontja szerint az értékcsökkenés mértékét is el kellett volna számolni az SZJA tv. 11. számú mellékletének II. pontja alapján. Utalt arra, hogy az adóhatóság időközben tartott újabb ellenőrzése megállapítást nem tett. Az Art. 97. § (5) bekezdése, 100. § (4) bekezdésére utalással sérelmezte, hogy az adóhatóság az ellenőrzésről készült jegyzőkönyvet a felperessel részletesen nem ismertette. Álláspontja szerint az eljárást a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 32. § (1) bekezdése alapján fel kellett volna függeszteni a Kkt-nél végzett adóellenőrzés befejezéséig. E kapcsolódó ellenőrzés megállapításait a tényállás tisztázása körében jelen eljárásban is figyelembe kellett volna venni. A felperes álláspontja szerint a jogerős ítélet megállapításával ellentétben a rendelkezésre álló bizonyítékok, az adóhatóság által vitatott gazdasági események számla szerinti megtörténtét igazolták. Hangsúlyozta, hogy a tulajdonjogában vitatott tárgyi eszközök nélkül a felperesi vállalkozás szeszesített gyártani sem tudott volna. Előadta, hogy a Kkt. 1985 óta végezte fő tevékenységként desztillált szeszesital gyártását, és ezt a tevékenységet vette át a felperes vállalkozása ugyanabban az épületben ugyanazokkal az eszközökkel és a felperes házastársának személyes közreműködésével.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felperes felülvizsgálati kérelmében eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott (Art. 97. § (5) bekezdés, 100. § (4) bekezdés, Ket. 32. § (1) bekezdés), illetve sérelmezte a vállalkozás érdekében ténylegesen felmerült költségeinek figyelmen kívül hagyását (Art. 129. § (1) bekezdés, 178. §, SZJA tv. 18. § (1) bekezdése és 11. számú melléklet II. pontja). Hivatkozott továbbá arra, hogy az általa rendelkezésre bocsátott bizonyítékok igazolják az adóhatóság által vitatott gazdasági események számla szerinti megtörténtét.

A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének nincs helye (BH 2002.29.). A bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot is köti (BH 1996.505.). A felülvizsgálati kérelemben kifejtettekkel ellentétben a felperes adóügyének lezárása nem függött olyan más szerv hatáskörébe tartozó, más eljárástól, mint előzetes kérdés elbírálásától, amely az adóellenőrzési eljárás felfüggesztését tette volna szükségessé. A felperes hivatkozott arra, hogy a Kkt-vel szemben folyamatban lévő adóellenőrzés jogainak érvényesítését

akadályozta a tényállás tisztázása körében, azonban e vonatkozásban konkrét előadást nem tett. Ennek hiányában a Legfelsőbb Bíróság nem látta megállapíthatónak az eljárás felfüggesztésének szükségességét.

A megyei bíróság ítéletének indokolásában helyesen mutatott rá arra, hogy a felperes adóvizsgálatát érdemben nem befolyásolhatta a Kkt. folyamatban lévő adóvizsgálata. Az ott tett megállapításokat és jogkövetkezményeket a felperes vizsgálata során nem vették figyelembe. Az a körülmény, hogy meghatározott vagyontárgyak a Kkt. leltárában szerepeltek, olyan ténykérdés, amely nem minősíthető a Kkt.-nél végzett adóellenőrzés során tett megállapításnak. Ezért e körben a Legfelsőbb Bíróság az Art. 97. § (5) bekezdésének megsértését sem látta megállapíthatónak.

A fentiekre tekintettel nem valósult meg az Art. 100. § (4) bekezdésében meghatározott azon feltétel sem, hogy az adóhatóság a felperesi vizsgálat megállapításait a Kkt.-nél végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével támassza alá. Az adóhatóság tehát nem követett el mulasztást a tekintetben, hogy a Kkt.-nél végzett adóellenőrzésről készült jegyzőkönyvet a felperessel részletesen nem ismertették.

A felperes sérelmezte a vállalkozási tevékenységéhez kapcsolódó költségek teljes körű megállapításának elmaradását. E körben a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a következetes bírói gyakorlat szerint a költségek elszámolásához tartalmilag és alakilag megfelelő számla szükséges az adó megállapítása során (Kfv.III.28.459/1997.). Hiteltelen számla alapján költséget nem lehet elszámolni (Kfv.V.35.496/2009/6.). Egy más eseti döntésében a Legfelsőbb Bíróság kimondta, hogy költségelszámolásra csak alaki és tartalmi szempontból megfelelő nyilvántartás alapján kerülhet sor (Kfv.I.35.165/2005/5.). E körben meg kell említeni a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.269/2005/6. számú döntését, amely kizárólag a felperes által készített kimutatás és az annak alapját képező dokumentumok, bizonylatok, számlák alapján rendelte el az adóhatóság új eljárását annak érdekében, hogy azok érdemi vizsgálata megtörténjen. A költségek tényleges felmerülését igazoló számviteli bizonylatok hiányában a költségek összszerszerűségére vonatkozó bizonyítást az adóhatóságnak nem kellett lefolytatnia, erre sem az SZJA tv. 18. § (1) bekezdése, sem 11. számú mellékletének II. pontja, sem az Art. 129. § (1) bekezdése, 178. §-a sem kötelezte. A felperes egyes tárgyi eszközökkel összefüggésben hivatkozott arra, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok a gazdasági események számla szerinti megtörténtét igazolták, a tárgyi eszközök nélkül a felperesi vállalkozás a szeszesital gyártását nem tudta volna végezni. Ezzel összefüggésben sérelmezte a megállapodás színlelt voltának megállapítását. A Legfelsőbb Bíróság utal arra, hogy a jogerős ítélet indokolása a

megyei bíróság e körben figyelembe vett szempontjait részletesen és egyértelműen tartalmazza (jogerős ítélet indokolása 6. oldal utolsó bekezdése, 7. oldal első bekezdése). A felperes felülvizsgálati kérelmében e körben konkrét jogszabályhelyet nem jelölt meg, illetve a bíróság döntésének ítéleti indokolásba foglalt indokait tételesen nem vitatta. Ezért a Legfelsőbb Bíróság e körben is azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet nem jogszabálysértő.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. A felperes a felülvizsgálati eljárási illetéket kérelmén illetékbélyegben leróta, ezért annak megfizetéséről nem kellett rendelkezni. Az alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő, így perköltsége nem merült fel.

Budapest, 2010. október 14.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró