

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Strasszer Tibor ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szabó Pál jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 16.K.34.668/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. március 16-án kelt 16.K.34.668/2006/28. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 30. 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 Fővárosi Bíróság 16.K.34.668/2006/28. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 463.300 (négy százhatvanháromezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes zöldség, gyümölcs- és élelmiszer kiskereskedelmi tevékenységet folytatott, 2002-2003 adóévekben 12%-os, 25%-os általános forgalmi adókulcs alá tartozó termékeket, illetve adó-és zárjegyes dohánytermékeket értékesített. Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2002-2003 adóévek tekintetében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, ennek eredményeként határozatával összesen 7.721.574 Ft adókülönbözetet állapított meg, mely adóhiánynak minősült. Kötelezte továbbá a felperest 3.614.000 Ft adóbírság és 1.806.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Figyelemmel arra, hogy a dohányárakat, illetve 25%-os általános forgalmi adókulcs alá tartozó termékeket beszerzési ár alatt értékesítette, a felvásárlási jegyek hiteltelen adatokat tartalmaztak. A bevallásban szereplő egyéb költségek összege nem egyezett a könyvelt és az áfa-analitikában kimutatott egyéb költségek összegével, Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII.

törvény (továbbiakban Art.) 108-109. §-ai alapján becslési eljárást folytatott le a felperes adókötelezettségének megállapítása érdekében az adóhatóság. Hivatkozott arra, hogy a felperes a nyugtaadási kötelezettségének nem tett eleget, illetve be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása miatt az üzlet bezárását rendelte el az adóhatóság.

Az alperes 8429892972 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, hogy a felperes iratai nem voltak alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására, hiszen a beszerzési ár alatti értékesítés életszerűtlen, ellentmond a vagyon- és nyereségszerzés céljából végzett gazdasági tevékenység folytatásának. A becsült árbevétel után a fizetendő áfát is megfelelően állapította meg az első fokú hatóság. Az ellenőrzésre nyitva álló határidő után ellenőrzési cselekményt már nem végzett, a felperest hátrány nem érte, hogy nem az előírt határidőn belül került sor a határozat meghozatalára.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy az alperes nem valós tényállásra alapozta döntését, indokolás és jogalap nélkül alkalmazott becslési eljárást. Irreálisnak tartotta az alkalmazott haszonkulcsot. Utalt arra, hogy gazdaságilag és műszakilag elkülönített ABC és egy zöldség-gyümölcsüzletet üzemeltet és elkülönítetten kell kezelni a B. Önkormányzattal fennálló gazdasági tevékenységét is. A felvásárlási jegyekkel kapcsolatos megállapítások is megalapozatlanok, azokat nem lehet fiktiivnek tekinteni. A dohánytermékek értékesítése kötött áron történik, nem haladhatja meg a 7,5%-os árrést.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. A tényállást a peres felek nyilatkozatai, a közigazgatási iratok, a felek által csatolt okiratok, valamint a 98/2009. KSZ Igazságügyi Szakértő és Kutatóintézetek szakvéleménye alapján állapította meg. Az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontja alapján az adóhatóság a feltárt tényekre figyelemmel igazolta, hogy a becslési eljárás feltételei fennálltak. A becslést az adóhatóság a dohányáru és a 25%-os általános forgalmi adókulcs alá tartozó termékek esetében alkalmazta. Kifejtette, hogy a becslésre nem a korábbi nyugtaadási kötelezettség elmulasztása, illetve a be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása miatt került sor. A becslési eljárást megalapozta, hogy a felperes könyvelése alapján vesztéségesen értékesítette a termékeket, egyes esetekben a 60%-os vesztéséget is elérte. A becslést támasztotta alá a mezőgazdasági őstermelőktől beszerzett termékekről szóló felvásárlási jegyek hiányos adatai, illetve, hogy a felhívott őstermelők nem ismerték el, hogy üzleti kapcsolatban álltak volna a felperessel.

A Pp. 164. § (1) bekezdésére figyelemmel az első fokú bíróság a felperes indítványára szakértői bizonyítást rendelt el. Ennek

alapján megállapította, hogy a felperes költségét üzletenként nem különítette el, és azok utólagos elkülönítése gyakorlatilag nem oldható meg esetleges újrakönyveléssel sem.

Az adóhatóság feltárta az áru beszerzésére fordított kiadásokat, az eladásra került áruk értékét, az adóalapot az átlagos haszonkulcs mértékére vonatkozó nyilatkozatok beszerzésével és ennek alkalmazásával, megfelelő módszerrel valószínűsítette.

Az első fokú bíróság rámutatott, hogy a szakértő a számviteli előírásokra vonatkozóan azért nyilatkozott, mert a felperes ilyen kérdés feltevését is indítványozta.

Az Áfa tv. 59. § (1) bekezdése értelmében a felvásárlásról igazoló bizonylatot kellett kibocsátania a felperesnek, amely számviteli bizonylatnak minősül, az alakí és tartalmi követelményeknek meg kell felelnie. Az Áfa tv. 35. § (1) bekezdésére figyelemmel csak az alakilag és tartalmilag hiteles számla alapján van lehetőség az általános forgalmi adólevonási jog gyakorlására. Az alperes jogszerűen állapította meg, hogy a felperest az áfa-levonási jog a tartalmi és alakí hiányosságok miatt a felvásárlási jegyek körében nem illette meg.

A haszonkulcs körében utalt arra a bíróság, hogy a felperes 20%-os haszonkulcsátlagot jelölt meg, majd állagromlásra és egyéb tényezőkre figyelemmel 5%-os haszonkulcsot jelölt meg. A nagymértékű állagromlásra azonban semmilyen igazolást, dokumentumot nem tudott benyújtani, így az adóhatóság a korábban megjelölt 10-15%-os haszonkulcsból a 10%-os haszonkulcsot vette figyelembe. Az első fokú bíróság álláspontja szerint a szakértői vélemény a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként aggálymentesen alátámasztotta, hogy az alperes által alkalmazott módszer a becslési eljárás során helytálló volt.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezését és a keresetének helyt adást, vagy az első fokú bíróság új eljárásra utasítását. Álláspontja szerint az ítéletet nem lehetett volna a szakértői véleményre alapítani, mert az önmagával és a feltárt adatokkal is ellentmondásban van, iratellenes. A bíróság sem oldotta fel ezeket az ellentmondásokat, és nem folytatott le további szakértői bizonyítást. A bíróság a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte és indokolási kötelezettségének sem tett eleget. Az értékesítések, a felperes könyvelése, a pénztárgépben rögzített adatok alapján beazonosíthatók, a becslés feltételei nem álltak fenn. A kompenzációs felár esetében hivatkozott a felvásárlási jegyek kijavíthatóságára.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy a becslés feltételei fennálltak, a becslés módszere helytálló volt, mint ahogyan azt a szakértői vélemény is megállapította.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében a fél a jogerős ítélet felülvizsgálatát jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a Legfelsőbb Bíróságtól. A jogszabálysértés vonatkozhat mind anyagi, mind eljárásjogi jogszabálysértésre, de ez utóbbinak a Pp. 275. § (3) bekezdésére figyelemmel az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással kell lennie.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati eljárásban jogkérdésben dönt, a tényállás módosítására, a bizonyítékok újraértékelésére, illetve felülmérlegelésére általában nincs lehetőség. Erre csak akkor van mód, ha a jogerős ítéletet hozó bíróság tényállást nem állapított meg, vagy az hiányos, vagy iratellenes megállapításokat tartalmaz, illetve a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte. A Legfelsőbb Bíróság véleménye szerint azonban az első fokú bíróság a fenti hibáktól mentesen állapította meg a tényállást, az ügyben alkalmazandó jogszabályok helyes értelmezésével hozta meg döntését. A Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel a bizonyítékokat a maguk összességében értékelte, és a Pp. 221. § (1) bekezdésére figyelemmel megfelelően indokolta döntését. Valamennyi, a perben felmerült lényeges kérdéssel kapcsolatban (becslés jogalapja, becslés módszere, haszonkulcs, felvásárlási jegyek, stb.) részletesen kifejtette álláspontját. A perben a felperes bizonyítási indítványára szakértőt rendelt ki, és a szakértő aggálytalannak tekintett szakvéleményét ítélezése alapjául elfogadta.

Az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontja alapján becslés alkalmazható, ha az adóhatóság a rendelkezésre álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására.

A Legfelsőbb Bíróság is egyetért azzal, hogy a felperes esetében a becslési eljárás feltételei fennálltak, melyek a következő körülmények alapozták meg. A felperes a dohányáruk és a 25%-os mértékű adókulcs alá tartozó termékek esetében a vizsgált adóidőszakban a beszerzési értéknél jóval alacsonyabb értékben értékesítette a termékeket. Ez önmagában felvetette a felperesi adózó könyveléseivel kapcsolatos kétségeket. A revízió azt is feltárta, hogy a felperes rendszeresen a 25%-os általános forgalmi adókulcs alá tartozó termékeket 12%-os kulcs alá tartozóként rögzítette pénztárgépében. A mezőgazdasági őstermelőktől beszerzett

termékekről szóló felvásárlási jegyek alakilag és tartalmilag hiteltelenek voltak. Részben a kötelező adatokat nem tartalmazta, számos esetben az őstermelők a feltüntetett adóazonosító lapján nem volt fellelhetők, illetve az őstermelők nem ismerték el, hogy a felperessel üzleti kapcsolatban álltak. Ezen körülmények is indokolták a becslési eljárás alkalmazását.

Az iratok alapján az is megállapítható volt, hogy a becslési eljárás során alkalmazott haszonkulcsnál az alperes a felperes nyilatkozatát vette figyelembe. Ezek a felperesi nyilatkozatok többször is változtak (5%, 20%, 15-25% volt), de az alperes a felperesre kedvezőbb 10%-os haszonkulcs alapján számolt.

Az első fokú bíróság szintén helytállóan állapította meg az Áfa tv. 35. § (1) bekezdésére és 59. § (1) bekezdésére figyelemmel, hogy a feltárt felvásárlási jegyek hiteltelen számláknak minősültek, így arra a felperes joggal nem alapíthatott általános forgalmi adólevonási jogot.

A Pp. 177. § (1) bekezdése értelmében, ha a perben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához vagy megítéléséhez olyan különleges szakértelemre van szükség, amellyel a bíróság nem rendelkezik, a bíróság szakértőt rendel ki. A becslési eljárással kapcsolatban az első fokú bíróság a felperes indítványára szakértőt rendelt ki, melynek döntő megállapításait ítélezése alapjául elfogadott. A Legfelsőbb Bíróság is megvizsgálta a szakértői véleményben foglaltakat és - a felperes hivatkozásával szemben - megállapította, hogy azok a feltárt adatokkal, illetve önmagával sem tekinthető ellentmondónak. A szakértő valamennyi ügydöntő kérdésre válaszolt, az, hogy ez nem egyezik a felperes álláspontjával, még nem teszi hiteltelenné a szakértői véleményben foglaltakat. A Legfelsőbb Bíróság egyetértett az első fokú bíróság azon megállapításával is, hogy szükségtelen volt a szakértői vélemény kiegészítése, mert az teljes körű választ adott a kirendelő végzésben feltett kérdésekre.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a felperes felülvizsgálati kérelmét nem találta alaposnak, ezért a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség

alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2011. április 14.

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