

A Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Gulyás Ildikó (.....ügyvéd által képviselt felperes neve(.....felperesnek a Szilágyiné dr. Baráth Sára jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (.....alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perben a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2010. november 30. napján kelt 6.K.21.552/2010/7. sorszámú ítélete ellen a felperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 6.K.21.552/2010/7. számú ítéletét és az alperes 2128135611 számú határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1993. március 15. óta egyéni vállalkozó, bejelentett tevékenységi köre vegyes ruházati kiskereskedelem.

A felperes 2004. évi személyi jövedelemadó bevallásában zárókészletként 11.942.065 forint értékű árut jelölt meg. A 2004. december 31-i leltár szerint a felperes 1.416.900 forint értékű áruval rendelkezett, a leselejtezett árúk értéke pedig a jegyzőkönyvben 2.115.798 forint volt. A felperes 2005. évre nem nyújtott be bevallást, 2006-2007. évekre azonban teljesítette adókötelezettségeit, és 2006. évben 14,69 %-os, 2007. évben pedig 13,17%-os haszonkulcsot alkalmazott.

Az adóhatóság a felperesnél 2005-2007. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 2005. évre általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó, tételes egészségügyi hozzájárulás, egészségbiztosítási és nyugdíjbiztosításai alapot megillető járulék, munkaadói és munkavállalói járulék, szakképzési hozzájárulás, vállalkozói járulék címén mindösszesen 9.344.151 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a 2010. június 16. napján kelt 2128135611 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes határozata a következőket tartalmazza:

A felperes 2005. évre nem nyújtott be bevallást, és nyilvántartásának adatai jelentős eltéréseket mutatnak, ezért az első fokú adóhatóság - az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108.§ (3) bekezdésének c) pontja alapján - megalapozottan és jogszerűen határozta meg a felperes 2005. évi adóalapját és árbevételeit becsléssel. Az elsőfokú adóhatóság helyesen tekintette 2005. évi nyitókészletnek a felperes 2004. évi személyi jövedelemadó bevallásában szerepeltetett zárókészletet, és jogszerűen határozta meg a haszonkulcsot 13,93%-ban, vagyis a felperes bevallási adataiból megállapítható 2006. évi 14,69% és 2007. évi 13,17% haszonkulcs átlagában. E haszonkulccsal helyesen szorozta fel a felperes 2005. évi árufelhasználását (nyitókészlet: 11.942.065 forint + anyag, áru, göngyöleg beszerzés: 11.632.038 forint - zárókészlet: 1.986.543 forint = 21.587.560 forint szorozva 1,1393-mal), ami szerint az árbevétel 24.594.707 forint.

A felperes a közigazgatási eljárás során nem tudott olyan adatokat szolgáltatni, amelyek alkalmasak lettek volna a helyes becslési módszerrel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására. A selejtezett árukat nem lehet beazonosítani, a 2004. december 31-i leltár és selejtezési jegyzőkönyv ellentmondásos adatokat tartalmaz, és nem áll összhangban a 2004. évi személyi jövedelemadó bevallásban feltüntetettekkel, nem felel meg a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) 5. számú melléklet III. pontjának, ezért nem fogadható el. A felperes által a fellebbezéshez mellékelte 2009. évi zárókészlet pedig a vizsgált időszakra nem tartalmaz releváns adatokat.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL

törvény (a továbbiakban: Ket.) szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét, vitatta a becslés jogalapját és módszerét is. Kifejtette, hogy a 2004. december 31-i leltár és selejtezési jegyzőkönyv alapján megállapítható a 2005. évi nyitókészlete, indítványozta helyszíni szemle tartását, a korábbi évek bevallásai szerinti árubeszerzés, árbevétel, készletérték valamint a 2009. december 31-én felvett leltár alapján meghatározott készletek figyelembe vételét, a tényleges készletérték megállapításra kérte szakértő kirendelését.

Az alperes a felperes bizonyítási indítványainak és keresetének elutasítását kérte, határozatában foglaltakat fenntartotta.

A megyei bíróság a felperes bizonyítási indítványait és keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Fennállt a becslés jogalapja, mivel a felperes által 2004. évi személyi jövedelemadó bevallásban megjelölt zárókészlet érték és a 2004. december 31-i zárású leltár és selejtezési jegyzőkönyvben megjelölt érték között jelentős különbség állt fenn, és a selejtezési jegyzőkönyv nem felel meg az Szja.tv. 5. számú mellékelt III. pontjában foglaltaknak. Az alperes által alkalmazott becslési módszer megfelelő volt. A felperes nem tudta hitelt érdemlő adatokkal igazolni, hogy a 2004. évi bevallásaiban nyitó és zárókészletét tévesen szerepeltette volna, mint ahogyan azt sem, hogy 2005. évben árbevétele nem a becslés alapján meghatározott 21.587.560 forint értékű áru felhasználásból keletkezett, és nyitókészletének értéke nem 11.942.065 forint, hanem a leltárban feltüntetett 1.416.900 forint lett volna.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy az alperes határozata jogszabálysértő, mivel a becslési eljárás során nem a valós adóalap valószínűsítésére alkalmas módszert alkalmazta. Előadása szerint az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének, mert nem tárta fel a javára szóló tényeket, körülményeket, indokolás nélkül utasította el bizonyítási indítványait, megsértette az Art. 97.§-ában, 100.§-ában, 108.§-ában foglaltakat. A megyei bíróság ítélete pedig azért jogszabálysértő, mivel mindenben és teljes körűen osztotta a téves alperesi álláspontot. Kifejtette, hogy az általa felajánlott bizonyítási indítványok mellőzése olyan az ügy érdemi döntésre is kiható, lényeges eljárási jogszabálysértés, amely önmagában megalapozza a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezését, és új eljárás lefolytatását.

Az alperes - írásban - érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő, a perben tartott tárgyaláson a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos:

A becslési eljárásra nem az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdése szerinti általános szabályok, hanem az Art. 108., 109.§-ai szerinti speciális rendelkezések az irányadók. Ez utóbbiak értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Rámutat e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított tény, körülményt nem az adózó javára, hanem terhére kell értékelni. [Art. 97.§ (6) bekezdése.]

A rendkívüli jogorvoslati eljárás során a felperes már nem vitatta az alperesi határozatnak és a jogerős ítéletnek azt a megalapozott és törvényes megállapítását, mely szerint fennállt a becslés jogalapja. Ennél fogva már csak abban a kérdésben kellett döntenie a Legfelsőbb Bíróságnak, hogy az alperes által alkalmazott becslési módszer - a haszonkulcsot kivéve, amit a felperes elfogadott - jogszerű volt-e vagy sem, helytállóan került-e sor a felperesi bizonyítási indítványok elutasítására, jogszerűek-e vagy sem azok a határozati megállapítások, melyek szerint a felperes nem tudta hitelt érdemlő adatokkal igazolni a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést.

Mindenek előtt rámutat a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy - a felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelésével ellentétben - az alperes és a megyei bíróság is rögzítette hogy miért mellőzi a felperesi bizonyítást, tehát indokolási kötelezettségét az alperes és a megyei bíróság is teljesítette. Ez azonban nem jelenti egyben azt is, hogy a felperesi bizonyítási indítványok mindegyike alaptalan lett volna, és az ügyben a további bizonyítás szükségtelen. A becslési módszer jogszerűségét ugyanis az alperesnek kell igazolnia, és az igazolási kötelezettség nem merülhet ki pusztán azon okok ismételt felsorolásában, amelyek egyébként a becslés jogalapját megteremtették.

A perbeli esetben - bár a selejtezési jegyzőkönyv formailag valóban nem felel meg a törvényi előírásoknak - a nyitókészlet megállapítása érdekében nem mellőzhető annak érdemi vizsgálata, hogy helytálló-e vagy sem az a következetes felperesi előadás, mely szerint a leselejtezett, évek óta eladhatatlan árukat jelenleg is - elkülönítve, cikkszám szerint megjelölve, kívülálló által is beazonosítható módon - tárolja. Nem hagyható továbbá figyelmen kívül az a felperesi érvelés sem - amit az alperes az eddig rendelkezésre álló adatok szerint nem cáfolt meg - hogy évente közel azonos, illetve hasonló volt a beszerzése, értékesítése, illetve bevétele, és - az adott települést és vásárlóréteget,

továbbá a 2009. évi leltár adatait is értékelve - árbevétele 2005. évben emiatt sem lehetett 10 év átlagától eltérő, annak duplája.

Nem vitásan jogszabály írja elő, hogy mit és milyen értéken kell szerepeltetnie az egyéni vállalkozónak, ezek be nem tartása azonban csak a becslés jogalapját teremti meg, és az alperesnek - becslési módszere helyességének alátámasztása érdekében - meg kell vizsgálnia, hogy az adózó mit és milyen (beszerzési, vagy fogyasztói) áron tüntetett fel, és ezeknek illetve minden egyéb releváns adatnak (pl: bevételi és költségszámláknak, pénztárkönyvnek ...stb.) az egybevetése alapján kell megtennie megállapításait, levonni ténybeli és jogkövetkeztetéseit a tekintetben, hogy melyik az a módszer, ami leginkább alkalmas a valós adó alapjának valószínűsítésére. A leltár és selejtezési jegyzőkönyv valamint a bevallás adatai közötti nyilvánvaló és egyértelműen az adózó terhére eső ellentmondás önmagában még nem ad alapot arra, hogy az adóhatóság a 2004. évi személyi jövedelemadó bevallásban szerepeltetett zárókészlet értéket alapul véve olyan adóalapot valószínűsítsen, amelynek elérése az eddig rendelkezésre álló adatok szerint nem volt lehetséges.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy az ügyben olyan további bizonyítási eljárás lefolytatása szükséges, amely meghaladja a per kereteit, ezért a jogerős ítéletet, és a keresettel támadott határozatokat hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. (Pp. 275.§ (4) bekezdése, 339.§ (1) bekezdése)

Az új eljárást az adóhatóságnak a Legfelsőbb Bíróság ítéletében foglaltak figyelembevételével kell lefolytatnia, és ennek eredményeként olyan becslési módszert kell választania, amely kapcsán bizonyítani tudja, hogy az a leginkább alkalmas a valós adó alapjának valószínűsítésére, és csak ezt követően dönthető el, hogy a felperes tud-e vagy sem az így megállapított adóalappal szemben - hitelt érdemlő adatokkal - eltérést igazolni.

A felek perveszteségének és pernyertességének arányát a Legfelsőbb Bíróság 50-50 %-ban állapította meg, figyelemmel arra, hogy a felperes tévesen vitatta a becslés jogalapját, az alperes pedig nem bizonyította becslési módszerének helyállóságát.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés - a felperes személyes költségmentességére és az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel - a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14.§-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2011. október 20.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.

előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró

A kiadmány hitelével:

tisztviselő