

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Sáray Balázs ügyvéd által képviselt felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Vas Megyei Bíróság 2011. február 2. napján kelt 1.K.20.099/2010/26. számú ítélete ellen a felperes által 28. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Vas Megyei Bíróság 1.K.20.099/2010/26. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 190.000 /azaz százkilencvenezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 631.600 /azaz hatszázharmincegyezer-hatszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1994. óta egyéni vállalkozó, fő tevékenysége vegyes kiskereskedelem élelmiszer jelleggel. A 2005., 2006. és 2007. években szám alatt diszkontot, italboltot, gázpalack cseretelepet üzemeltetett, tevékenységét 2001-től 2007-ig - a 2005. évet kivéve - veszteségesen folytatta.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Nyugat-dunántúli Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél

2005.-2007. évekre személyi jövedelemadó /szja/ és általános forgalmi adó /áfa/ adónemekre lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2010. január 18. napján kelt 2729081658 számú határozatával a felperest 10.638.818 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 5.318.408 Ft adóbírság, 4.174.713 Ft késedelmi pótlék és 50.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. április 26. napján kelt 2239699051 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a revízió megvizsgálta az adózó 2005-2007. évi anyag- és árubeszerzéseit, nyitó- és zárókészleteit, és - figyelmen kívül hagyva a dohánytermékek a PB gázpalackok beszerzéseinek, leltárértékeinek és bevételeinek az értékét - elvégezte az árualapra vetített haszonkulcs kalkulációt, illetve a bevallási adatok alapján kiszámolta az egyes évek vonatkozásában számítható átlag haszonkulcsokat. Ezt követően kiszámította az adózó által évenként alkalmazott tényleges haszonkulcsokat, és miután a kiszámolt bevalláson illetve a leltárakon alapuló haszonkulcsok között nagyságrendi volt az eltérés, az adózó által vallott bevételt - helytállóan - nem fogadta el, és a bevételek megállapítására az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§-a alapján becslési eljárást alkalmazott. Az eljárás további szakaszában az elsőfokú hatóság az árualap és a leltárak alapján számolt átlaghaszonkulcs figyelembe vételével meghatározta azt a bevételt, amelyet az adózó bevallani elmulasztott, majd a bevallani elmulasztott bevételek összegével az adózó egyéni vállalkozói tevékenységből származó eredményét megnövelte, és az egyes évekre megállapította az szja fizetési kötelezettséget.

A többlet árbevételre jutó áfa összegét pedig az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 16.§ /1/ bekezdése alapján állapította meg. A revízió 2005. évben az áfa összegét - az adózó számára kedvező módon - a IV. negyedévre állította be, ugyanis a bevétel eltitkolás éven belüli megoszlását nem volt lehetséges meghatározni, és miután arra nem csak az I. negyedévben kerülhetett sor, a késedelmi pótléket nem lehetett olyan fizetési kötelezettségre előírni, amely nem az adott időszakban /pl.: I. negyedévben/ valósult meg.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta a becslési eljárás jogalapját és annak összecszerűségét is.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát megváltoztatta, az adóhiánynak minősülő adókülönbözetet 10.527.458 Ft-ra, az adóbírságot 5.264.729 Ft-ra, a késedelmi pótléket

4.125.067 Ft-ra szállította le, a keresetet ezt meghaladóan elutasította.

A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen az ítélet és a jogerős határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan az ítélet megváltoztatását vagy annak hatályon kívül helyezésével az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Kérelmét hat pontba foglalta össze:

1./Álláspontja szerint a becslés jogalapja körében az elsőfokú bíróság megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§-át, 339/A.§-át, az Art. 108.§-109.§-át, okszerűtlenül következtetett a becslés jogalapjának bizonyítottságára. A becslés alapjául 2006. január 1-jétől csak a szakértők által kidolgozott jövedelmezőségi mutatóktól való eltérés szolgálhat, és ha a törvény a becslés jogalapját mennyiségi vagy minőségi /szakértői mutatók/ ismervhez köti, azokat nem lehet figyelmen kívül hagyni.

A becslés alapjául szolgáló adatok körében /2. pont/ az elsőfokú bíróság megsértette a Pp. 164.§-át, 177.§-át, 206.§-át, a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, a felek haszonkulcs számításaihoz nem azonos követelményeket rendelt.

Az elsőfokú ítélet sérti a Pp. 206.§-át, 213.§-át, 221.§ /1/ bekezdését /3. pont/, mivel a tényállás nem tartalmazza a 2010. december 2-án kelt iratban szereplő azon tényt, hogy az anyag-, áru-, göngyöleg beszerzést az adóhatóság nem a könyvelés, hanem a bevallás alapján vette tévesen figyelembe, amennyiben pedig azért hiányzik az ítéletből, mert az elsőfokú bíróság azt nem értékelte bizonyítottnak, úgy nem tér ki az indokolás arra, hogy miért nem bizonyított.

A 2005. évi IV. negyedévi áfa megállapítással kapcsolatosan /4. pont/ az ítélet sérti a Pp. 164.§-át, az Art. 108.§-át, mivel az alperes nem bizonyította, hogy az utolsó negyedévre esett volna a teljes eltitkolt bevétel, illetve, hogy a IV. negyedévre történt előírása az adózóra kedvezőbb.

A felperes szerint az elsőfokú bíróság véleményével ellentétben /5. pont/ az Art. 1.§ /5/ bekezdésébe ütköző lényeges eljárási jogszabálysértés a becslési eljárás lefolytatásáról való tájékoztatás elmaradása.

Az elsőfokú bíróság megsértette a Pp. 213.§ /1/ bekezdését /6. pont/, mert nem döntött a 2010. szeptember 15-i írásbeli kereset kiegészítésben tárgyalt, a leltár és a becslés módszerének összefüggéséről, illetve arról, hogy az adóhatóság a becslés feltételeit nem a törvényi feltételeknek megfelelően /minden időszakra és adónemre vonatkozóan/ bizonyította.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Legfelsőbb Bíróság a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, a felperes felülvizsgálati kérelmében a keresetének helyt adó ítéletrészeket nem vitatta, amelyek meghatározták a Legfelsőbb Bíróság felülvizsgálatának terjedelmét.

Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő 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.§-ának /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 bevallás utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának /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. Ellenőrzési fajta /típus/ tehát a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés, amelynek bizonyítási eljárási szakaszában az adóhatóság becslést alkalmazott. Az Art. 108.§-ának /1/ bekezdésében foglalt meghatározás szerint a becslés bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti.

Alapelvi követelmény, hogy az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja /Art. 1.§ /5/ bekezdés/, konkrét előírás, hogy az adózóval az ellenőrzés megindítását - a szabályozott kivételekkel - közölni kell, az adóellenőr pedig köteles /többek között/ az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról tájékoztatni /Art. 97.§ /1/ bekezdés/. A felperes olyan tartalmú jogszabályhelyet, amely szerint az adóhatóságnak az ellenőrzés során alkalmazott bizonyítási módszerről értesítési kötelezettsége lenne, nem jelölt meg. A tájékoztatási kötelezettség alapelvi szintű szabályozása nem fogalmaz meg mulasztást arra az esetre, ha az adóhatóság a

becslésről, annak alkalmazását megelőzően, az adózót nem tájékoztatja. A felperes eltérő álláspontja téves.

Az Art. 108.§ /3/ bekezdés c. pontja szerint becslés alkalmazható, ha az adóhatóság 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 /4/ bekezdés szerint a /3/ bekezdés c) pontja alkalmazásában jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény különösen a számla (egyszerűsített számla), nyugtaadási kötelezettség adóéven belüli ismételt elmulasztása, igazolatlan eredetű áru forgalmazása, be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása, továbbá az adózó tevékenységével, eredményével összefüggő iratok, nyilatkozatok és az adott tevékenységre vonatkozóan szakértők által kidolgozott jövedelmezőségi, élőmunka- és anyagszükségleti mutatók, standardok közötti lényeges eltérés. A becslésnél az adóalap megállapítása szempontjából lényeges, rendelkezésre álló tényeket, körülményeket, bizonyítékokat, nyilatkozatokat kell figyelembe venni és együttesen értékelni.

Az elsőfokú bíróság helytálló jogértelmezéssel fejtette ki, hogy az Art. 108.§ /4/ bekezdése nem taxatív felsorolását tartalmazza a /3/ bekezdés c. pontjában meghatározott azon jelentősnek tekinthető adatnak, ténynek, körülménynek, amely alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására, és ezért becslés alkalmazható. Felperesnél a becslés alkalmazását saját nyilvántartásainak ellentmondásossága alapozta meg, ezért a becslés jogalapját a "szakértők által kidolgozott jövedelmezőségi mutatók"-ra való hivatkozással alaptalanul vitatja.

A közigazgatási perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valónak fogadja el. A Legfelsőbb Bíróság egyet értett az elsőfokú bírósággal abban, hogy a becslés összecszerűsége vonatkozásában /is/ felperesnek a keresetét bizonyítania kellett, amelyhez a Pp. 177.§-a alkalmazásával a szakértői bizonyítás megfelelő eszköz lett volna, azonban a felperes szakértő kirendelését nem indítványozta. Azon kijelentése pedig, hogy "a számítás alapjául felhasznált adatokból látszik, hogy azokat nem bizonyította az adóhatóság, vagy téves adatokat használtak fel" vonatkozó bizonyíték nélküli bizonyítatlan állítás maradt.

Az elsőfokú bíróság a Pp. keresetváltoztatást szabályozó 335/A.§-ának helytálló értelmezésével és alkalmazásával értékelte felperesnek a becslésösszepszerűségére vonatkozóan a per során benyújtott számításait, és a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy felperes a becslés módszere ésösszepszerűsége tekintetében az álláspontját nem bizonyította, ezért a kapcsolódó keresetrészt - a megváltoztatott részek kivételével - elutasította. A Pp. 213.§-ának /1/ bekezdése szerint az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre. Az elsőfokú bíróság nem sértette meg sem e jogszabályhelyet, sem a Pp-nek az indokolás tartalmi elmeit szabályozó 221.§ /1/ bekezdését azzal, hogy felperesnek minden egyes bizonyítatlan tényállítását szó szerint nem idézte be az ítéletbe, illetve, hogy a bizonyítékoknak a Pp. 206.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelő értékelése után összességében állapította meg a becslésösszepszerűségére vonatkozó kereseti kérelem megalapozatlanságát.

A 2005. évre megállapított bevétel többletnek a IV. negyedévre történt telepítése kapcsán az alperes rendelkezését részletesen és az elsőfokú bíróság álláspontja szerint okszerűen megindokolta. Közigazgatási perben a határozatok jogszabálysértő voltát a felperesnek kell bizonyítania, ugyanis a Pp. 164.§ /1/ bekezdése a félre /akinek érdekében áll/ telepíti a bizonyítás kötelezettségét. Az elsőfokú bíróság nem sértette meg e jogszabályhelyet azzal, hogy a felperes vonatkozó keresetrészét /amely kimunkálatlan és bizonyítatlan/ elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt; a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, azonban ilyen jogsértést a felperes felülvizsgálati kérelme a becslés jogalapja ésösszepszerűsége vonatkozásában nem tartalmazott. Az elsőfokú bíróság ítéletében nem iratellenes, precíz és részletes tényállást rögzített, logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésére álló bizonyítékokat, megindokolta a keresetet elutasító döntését, amelyet a Legfelsőbb Bíróság aggálytalanul elfogadott. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak felülvéleményezést nem alapoztak meg.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Legfelsőbb Bíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2011. szeptember 29.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke,
Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró**Dr. Kurucz**

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő