

Ha hiányoznak elvesztek a bizonylatok

becslés

ADÓ- ÉS VÁM ÉRTESEIT 2. SZÁM - 2016. FEBRUÁR 22.

II. Bírósági gyakorlat

2.

Az iratanyagnak a bírósági eljárásban történő teljes pótlása útján nem lehet a becslés jogalapját felülvizsgálni, az iratanyag későbbi becsatolásának következményeit nem lehet az adóhatóságra sem terhelni. Általában nincs elzárva az ügyfél attól, hogy még akár a peres eljárásban is elterjesszen új bizonyítékokat, hivatkozzon új tényekre, körülményekre, de ezt a joggyakorlat olyan okból teszi lehetővé, ha valamely többnyire indokolható körülmény folytán az adózó később jutott abba a helyzetbe, hogy a bizonyítékait elterjessze.

[az adózás rendjéről szóló [2003. évi XCII. törvény \(Art.\) 1. § \(1\) és \(5\) bekezdése, 2. § \(2\) bekezdése, 47. §-a, 97. § \(4\) és \(6\) bekezdése, 108. § \(1\)–\(3\) bekezdései\]](#)

Az adóhatóság a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenérzést végzett, az ellenérzés tárgya valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedt és az ellenérzés alá vont időszak 2004-2007. évek voltak. Az alapeljárásban az első fokú határozatot a másodfokú hatóság megsemmisítette és új eljárást rendelt el, ahol a tényállás tisztázási kötelezettséget írta elő az első fokú hatóság számára.

Ebben a megismételt eljárásban az első fokú adóhatóság az [Art. 164. § \(1\)](#) bekezdésében foglalt elévülés szabályaira tekintettel 2004-2005. évet, valamint általános forgalmi adó adónemben 2006. I-III. negyedéveket érintően adómegállapítást nem tett.

Az első fokú határozatban rögzítette az adóhatóság, hogy felperes 1994. évtől egyéni vállalkozóként vegyes kiskereskedelem, élelmiszerjelleggel élelmiszerdiszkont tevékenységet folytatott, bevallásait a vizsgált adónemek és vizsgált időszak tekintetében benyújtotta.

Az eljáró adóhatóság az új eljárásban végzésével az [Art. 95. § \(4\)](#) bekezdésében foglaltak szerint felhívta felperest az egyéni vállalkozásával kapcsolatos nyilvántartások bevételi és költség számlák, valamint bankszámlakivonatok átadására. Felperes a végzésre válaszolva előadta, hogy a kért iratok az alapeljárás során átadásra kerültek, így annak pótlására sem másolatban, sem eredetben nincs lehetősége. A beadvány kapcsán azonban az adóhatóság megállapította, hogy az alapeljárás során a vizsgált felperesi iratanyagot a felperes korábbi képviselője részére visszaadta, amelyet a korábbi jogi képviselő aláírásával elismert. Mivel az új eljárást elrendelő másodfokú határozat a vizsgálati szempontokat előírta, így szükséges lett volna felperes egyéni vállalkozásával kapcsolatos könyvelésének, nyilvántartásának, bizonylatainak ismételt áttekintése. A felperes az új eljárás során azonban nem bocsátotta az ellenérzés rendelkezésére a gazdálkodására vonatkozó iratait, többek között a bejövő és kimenő számlákat, a könyvelési bizonylatokat, leltárt és egyéb nyilvántartásokat,

pénztárnaplót, így azok nem álltak az adóhatóság rendelkezésére. Ebből eredően az új eljárásban nem lehetett a vizsgálat tárgya, hogy felperes által 2005. évre vallott egyéni vállalkozói veszteséget mi eredményezte, mikor, milyen összeg pénzszközt vont be a működés biztosítása érdekében, ezért az adóhatóság az új eljárásban első sorban a felperes általános forgalmi adó és személyi jövedelemadó bevallásai alapján tette meg megállapításait.

Az ellenőrzés eredményeként az első fokú adóhatóság határozatával felperes terhére jelentős adókülönböt állapított meg, az adóhiány összege közel 20 millió forint volt, ezért közel 10 millió forint adóbírság és ugyanilyen nagyságrendű késedelmi pótlék megfizetésére is kötelezte.

Az általános forgalmi adó adónemre kiterjedő vizsgálatban az adóhatóság megállapította, hogy felperes a vizsgált időszakban vállalkozói tevékenységet végzett, melyből bevétele származott és ehhez költségei merültek fel. A felperes 2006. IV. negyedévre, valamint 2007. I–IV. negyedévekre általános forgalmi adóbevallásait benyújtotta, az I. és II. negyedévek bevallásait önellenőrzéssel korrigálta, így ennek figyelembe vételével került sor a megállapítás megtételére. A tárgyidőszakban hatályos általános forgalmi adóról szóló [1992. évi LXXIV. törvény \(a továbbiakban: Áfa tv.\) 4. § \(1\) bekezdés és 3. § a\)](#) pontja értelmében felperes általános forgalmi adó alanya volt, így adófizetési kötelezettsége keletkezett. Az adóhatóság a fizetendő adó összegét általános forgalmi adó adónemben a bevallásban írtaknak megfelelően állapította meg. A levonható adó tekintetében az [Áfa tv. 35. § \(1\) bekezdés a\)](#) pontjában és [32. §-ában](#) írtakra figyelemmel – költségszámlák hiányában – az adóhatóság nem fogadta el a bevallásban levonható adóként feltüntetett összegeket.

A személyi jövedelemadó adónemben lefolytatott vizsgálatban az adóhatóság megállapította, hogy a 2006-2007. évi dokumentumok hiányában a felperes által bevallott vállalkozói személyi jövedelemadó alapja és az adó összege nem állapítható meg, ezért az Art. 108. §-ának alkalmazásával összehasonlító becslés módszerének alkalmazására került sor. Ennek során felperessel hasonló tevékenységet végző, azonos székhelyű, felperes bevallásában szerepeltetett bevételhez közelítő nagyságrendű vállalkozók bevallásai kerültek leválogatásra, akik a vizsgált felpereshez hasonló nagyságrendű vállalkozói kivétet szerepeltettek személyi jövedelemadó bevallásukban. Ezután az összehasonlító becsléshez felhasznált adatokból az ellenőrzés kiszámította felperes becsült összes költségét, átlagot számított és ennek eredményeként került sor felperes terhére az adókötelezettség megállapítására. Ugyanakkor az Szja tv. rendelkezéseinek figyelembe vételével az adóhatóság megvizsgálta a bevallásban közölt adatokat is és a 2006. évi bevallás kapcsán megállapítható volt, hogy felperes hibás módszerrel számította ki a vállalkozói személyi jövedelemadót, mivel nem a vállalkozói adóalap 16%-ával számolt, hanem az adóalap 70%-át vette a vállalkozói személyi jövedelemadó alapjának és a csökkentett alapból számította ki a vállalkozói személyi jövedelemadó összegét. Az adóhatóságnak beküldött kontrolladatok, alkalmazottakat érintő bevallások alapján megállapította azt is, hogy felperes 2007. évben jogosulatlanul választotta a 10%-os mértékű vállalkozói személyi jövedelemadót, mivel nem felelt meg az [Szja tv. 49/B. § \(10\) bekezdés c\)](#) pontjában elírt feltételeknek. Mindezekre figyelemmel a felperes személyi jövedelemadó kötelezettségét, nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékkötelezettségét, egészségbiztosítási alapot megillető járulékkötelezettségét, tételes egészségügyi hozzájárulás adókötelezettségét, egyéni vállalkozó saját egészségügyi hozzájárulási kötelezettségét, vállalkozói, munkaadói adókötelezettségét, munkavállalói járulékkötelezettségét, szakképzési hozzájárulási kötelezettségét, magánszemélyek különadója adókötelezettségét megvizsgálta és a felperes terhére tett megállapításokat határozatában részletesen indokolta.

A határozattal szemben el terjesztett fellebbezés eredményeként alperes az els fokú határozatot általános forgalmi adó adónemben 2007. II-IV. negyedévek, valamint személyi jövedelemadó, egészségbiztosítási járulék, nyugdíjbiztosítási járulék, tételes egészségügyi hozzájárulás, százalékos egészségügyi hozzájárulás, szakképzési hozzájárulás, magánszemélyek különadója adónemekben 2007. évet érint en tett megállapítások tekintetében megsemmisítette és az els fokon eljárt adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította, egyebekben a határozatot helyben hagyta. A fellebbezésben foglaltak és az els fokú iratanyag vizsgálata során megállapította, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének a helybenhagyott megállapítások tekintetében teljes kör en eleget tett, a megállapítások megalapozottak. Kifejtette, hogy az új eljárást elrendel másodfokú határozat el írásai között kiemelten szerepelt felperes egyéni vállalkozásának veszteséget okozó tényez inek feltárása. Az új eljárást elrendel határozatban el írtak miatt szükséges lett volna a felperes dokumentumainak, bizonylatainak ismételt megvizsgálása, a felperes azonban ezeket nem bocsátotta az adóhatóság rendelkezésére, így a rendelkezésre álló adatok alapján az els fokú adóhatóság helytálló megállapításokat tett.

A fenti határozatokkal szemben felperes keresetlevelet nyújtott be. Álláspontja szerint az adóhatóság eljárása során számos eljárási szabályt megsértett és tényállás tisztázási kötelezettségének sem tett eleget. Álláspontja szerint az alperes nem vette figyelembe, hogy az 5 éves iratanyag felkutatása nehézségekbe ütközött, és nézete szerint nem lehet a felperes terhére értékelni azt a tényt, hogy az adóellen rzés során felperesnek visszaadásra kerültek az iratanyagok. Ezeket ugyanis többször elkérte felperest l az adóhatóság és felperes abban a téves feltevésben volt, hogy ezek az adóhatóságnál vannak. Felperes a perben csatolta a fellelt iratanyagot, és azt kérte a bíróságtól, hogy ezen perben becsatolt iratanyagra figyelemmel állapítsa meg, hogy az ennek ismerete nélkül meghozott határozat nem megalapozott és kötelezze az adóhatóságot az iratanyag megvizsgálására. A felperes szakért kirendelését nem indítványozta.

A F városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a keresetet elutasította. A felperes eljárási jogszabálysértésekre hivatkozását nem találta alaposnak. Megállapította továbbá, hogy az adóhatóságot valóban tényállás tisztázási kötelezettség terheli, ez a kötelezettség azonban nem parttalan. Az ellen rzés körében az adózónak joga, de egyben kötelessége is, hogy minden olyan dokumentumot rendelkezésre bocsásson, ami az általa a bevallásban szerepeltetett adatokat alátámasztja. A megismételt eljárást el író másodfokú hatóság elrendelte a bizonylatok ismételt megvizsgálását, és az adóhatóság igazolta, hogy az iratanyagot korábban visszaadta a felperesnek, aki az ismételt becsatolásra felhívásnak nem tett eleget. Rögzítette az ítélet, hogy nem volt elfogadható a felperes azon téves feltevésre hivatkozása sem, miszerint az iratok az adóhatóságnál vannak. A felperes a keresetlevelében jelezte el ször, hogy be kívánja csatolni az iratanyagot, azonban azt csak kés bb, kereset kiegészítésének mellékleteként nyújtotta be a bírósághoz. A bíróság döntése szerint az alperesi határozat a bíróság szerint nem tekinthet jogsért nek amiatt, hogy ezek vizsgálatát a döntés meghozatalakor az adóhatóság nem végezhetette el, és nem lehetett figyelmen kívül hagyni azt a tényt sem, hogy az iratanyag további peres eljárásán kívüli feldolgozása a vizsgált id szak elévülését eredményezhette volna. A bíróság ezen bizonylatok felülvizsgálatát annak szakkérdési jellegére figyelemmel nem végezhetette el. **Az [Art. 108. § \(1\)–\(3\) bekezdése](#) alapján helytállóan járt el az adóhatóság, amikor becslési eljárást folytatott le az új eljárásban, miután a felperes nem bocsátotta rendelkezésre a vállalkozói személyi jövedelemadó alapját és az adó összegét igazoló dokumentumait, így az adókötelezettség abból nem volt megállapítható. A vállalkozás költségeinek valószínűsítése tekintetében az összehasonlító**

becslés módszerének alkalmazása nem volt jogsért, annak indokoltságát és a becslési módszer alkalmazását pedig igazolta az adóhatóság.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen az első fokú ítélet hatályon kívül helyezését és új határozat hozatalát, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett a bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezését kérte. Álláspontja szerint a bíróság megsértette a [Pp. 164. \(1\)](#) bekezdését, [206. §-át](#), és a [221. § \(1\)](#) bekezdését, téves következtetésre jutott azáltal, hogy a felperes által a per során csatolt iratokat nem értékelte. Kifogásolta a felperes az ítélet azon kitételét, hogy a felperes által csatolt iratanyag szakkérdésnek minősült, így azok felülvizsgálatát a bíróság nem végezhetette el. Rögzítette, hogy a kérdéses iratokat a felperes nem a perben csatolta, hanem a keresetlevél mellékleteként már a másodfokú adóhatóságnak is megküldte, amit hivatalból értékelhetett volna saját hatáskörben, azonban helyett csak továbbította azokat a bíróságnak.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati eljárásban meghozott ítéletével a jogerős ítéletet hatályában tartotta, az alábbi indokolás mellett.

Egy átlagos adózói magatartás egyebek mellett abban nyilvánul meg, hogy az adózó megőrzi iratait, bevallást nyújt be, az ellenőrzésnél felhívásra az iratait becsatolja, nyilatkozatot tesz. Abban az esetben, ha az adózó iratait nem őrizte meg, nem csatolja vagy azok egyéb okból alkalmatlanok az ellenőrzés lefolytatására, akkor az adóhatóság becslési eljárást alkalmaz. Jelen esetben – mint arra a jogerős ítélet rámutatott – egy speciális eljárás folyt, ún. összehasonlító becslést alkalmazott az adóhatóság, melynek indokát az adta, hogy a felperes nem bocsátotta rendelkezésre dokumentumait. Azokat a dokumentumokat, amelyek egyébiránt bizonyítottan megvoltak, a megelőző eljárásban már csatolásra kerültek, de az adóhatóság az eljárás végén igazoltan visszaszármaztatta a felperesnek.

A bíróság a perben a határozat jogszerűségét az adóigazgatási eljárásra irányadó jogszabályi rendelkezésekre tekintettel vizsgálja, az adóhatóság eljárását ennek alapján ítéli meg. Az [Art. 108. § \(1\)–\(3\)](#) bekezdésének alkalmazása jelen esetben jogos volt, hiszen az adózó többszöri felhívásra nem csatolta iratait. A hatósági eljárásban az ügyfél nem zárkozhat el az együttműködéstől, illetve, ha mégis azt teszi, nem lehet az együttműködés hiánya miatt elállt helyzetet, jogkövetkezményt a bíróság eltilt orvosolni. Mindezt általános elvárásként az eljárási törvények alapelvei is rögzítik, így a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló [2004. évi CXL. törvény \(továbbiakban: Ket.\) 6. § \(1\) és \(2\)](#) bekezdése, az [Art. 1. § \(1\)](#) bekezdése, [\(5\)](#) bekezdése és [2. § \(1\)](#) bekezdése. Noha ezen alapelvei rendelkezéseket tételesen az első fokú ítélet nem sorakoztatta fel, de tartalmilag ennek megfelelő magatartást várt volna el azokat a felperestől.

A becslés törvényi feltételei fennállását konkrét jogszabályi hivatkozással jelölte meg a bíróság, és helyesen fejtette ki, hogy az iratanyagnak a bírósági eljárásban történő teljes pótlása útján nem lehet a becslés jogalapját felülvizsgálni, és az iratanyag későbbi becsatolásának következményeit sem lehet az adóhatóságra terhelni. Abban valóban következetes a bírói gyakorlat, hogy általában nincs elzárva az ügyfél attól, hogy még akár a peres eljárásban is elterjesszen új bizonyítékokat, hivatkozzon új tényekre, körülményekre, de ezt a joggyakorlat olyan okból teszi lehetővé, ha valamely – többnyire indokolható – körülmény folytán az adózó később jutott abba a helyzetbe, hogy a bizonyítékait elterjessze.

Például az iratanyag létezéséről vagy annak hollétéről a közigazgatási eljárás során egyáltalán nem volt tudomása, de a per folyamatban léte alatt az iratok mégis megkerültek.

Az adóhatóság az új eljárásban ugyanazokat az iratokat kérte ismét, mint az alapeljárásban, tehát tényszerűen létező iratok becsatolását nem teljesítette az adózó. Helyesen hivatkozott az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében arra is, hogy az iratok hollétére vonatkozó téves feltevés semmiképpen nem lehet kimentési ok. A felperesnek tudnia kellett az új eljárást elrendelő határozat tartalmából, hogy szükség lehet a megismételt eljárásban az iratokra, tehát annak megőrzése joggal volt tőle elvárható.

Alapos az első fokú jogerős ítélet azon felfindoka, mely szerint a terjedelmes iratanyagnak többszöri felhívás ellenére már csak a perben, a kiegészítő kereset mellékleteként történő elterjesztése nem alapozhatta meg a határozat hatályon kívül helyezését. Ezen iratok figyelembevételével a teljes eljárás megismétlése nem volt indokolt, mint ahogy az iratok perbeli csatolása – a felperes elvárásával szemben – az alperes hivatalbéli eljárását sem kellett eredményezze. Már önmagában erre tekintettel jogszerűen utasította el a keresetet az első fokú bíróság, ezért az esetleges elévülésre és a szakkérdés bíróság általi megítélésére vonatkozó további okfejtést, mint szükségtelent a Kúria az ítélet indokolásából mellőzte.

Ennél fogva a Kúria a [Pp. 275. § \(3\)](#) bekezdése alapján az érdemben helyes első fokú ítéletet hatályában fenntartotta.

[Kúria Kfv.I.35.234/2015/6. szám; F. városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.229/2014/10. szám]