

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.519/2012/5.szám

A Kúria a dr. Szabó Gyula ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Knoll Judit jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Zalaegerszegi Törvényszék 2012. május 23-án kelt 8.K.20.118/2012/10. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Zalaegerszegi Törvényszék 8.K.20.118/2012/10. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.277.600 (kétmillió-kétszázhetvenhétezer-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 1986-tól 1995-ig egyéni vállalkozó volt teherfuvarozás tevékenységi körben, majd gépjárműveit eladta, és 1996-tól 2001-ig faipari beszerzés-értékesítés tevékenységi körű kft-ben dolgozott. 2001-től újra egyéni vállalkozó lett, fakitermelés-értékesítés, (benne részben lábon álló erdők vásárlása) tevékenységi körben. Vállalkozói pénzforgalmi számláját a ... Takarékszövetkezet vezette, de a felperesnek az ügyben tett előadása szerint nagyobb összegű otthon tartott készpénze is volt, mert az erdővásárláskor a

versenytárgyaláson készpénzzel fizetett.

A felperesnél az adóhatóság 2005-től 2009-ig terjedően átfogó vizsgálatot folytatott bevallások utólagos ellenőrzése tárgykorban. A 2011. szeptember 5-én kelt 2477416346 számú első fokú határozatban személyi jövedelemadó adónemben és százalékos egészségügyi hozzájárulásban összesen 25.169.019 Ft adókülönbözetet állapított a felperes terhére, melynek járulékaival együttes megfizetésére kötelezte. A felperes fellebbezése nyomán eljáró másodfokú hatóság 2011. december 5-én kelt 3758507038 számú határozatával kis részben megváltoztatta az első fokú döntést, az adókülönbözetet 24.706.685 Ft-ra csökkentette, melyből 24.482.172 Ft minősült adóhiánynak. Ehhez igazodóan csökkent a megállapított adóbírság és késedelmi pótlék összege is, egyebekben az első fokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette a másodfokú hatóság, hogy a vállalkozói adóalapot érintő megállapítások mellett a vizsgálat feltárta azt is, hogy a felperes a tárgyi időszakban ingatlant és több gépjárművet is vásárolt, melyre a személyi jövedelemadó bevallásában lévő jövedelme nem nyújthatott fedezetet. Ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 108. § (1), (2) bekezdés, 109. § (1), (2) bekezdésre tekintettel becslést alkalmazott. Külön vizsgálta a vállalkozói készpénzforgalmát a pénztárkönyv havi naplók alapján, erre vonatkozóan két kimutatást is készített. A pénztárkönyvvel kapcsolatban - egyebek mellett - azt állapította meg, hogy a felperes nem igazolt olyan tényt, adatot, amely a pénztárkönyvben feltüntetett adatoktól való eltérést indokolna. A hatóság összesített idősoros pénzforgalmi mérleget készített, amelyben figyelembe vette a vállalkozói készpénzforgalmat, a gépjármű- és ingatlanforgalmat, magánszemélyektől kapott kölcsönt, illetőleg családi támogatásokat, és abban egyes időpontokban forráshiányt állapított meg. Ez az összevont adóalapba tartozó adóköteles jövedelemnek minősült az figyelemmel a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: SZJA tv.) 1. § (3) bekezdésére, 2. § (4) bekezdésére, 4. § (1) bekezdésére, 28. § (1) bekezdésére, 29. § (1) bekezdésére. Nem fogadta el a hatóság, hogy a két személygépkocsi vásárlásakor értékkompensálás történt volna, valamint azt, hogy a vizsgálati idő kezdetén rendelkezésre állt a felperesnek kb. 20-25 millió forint otthon tartott készpénze, amiből fedezte a vállalkozási kiadásait. Hiába csatolt a felperes 2003-2004 évekből több olyan bankszámla kivonatot, melyek szerint összesen 36.300.000 Ft-ot kivett a számlájáról, azt nem tudta igazolni, hogy ez a forrás vizsgált időszak kezdetén még a rendelkezésére állt. Ehhez önmagában kevés egy adózói nyilatkozat. A 2005-ös nyitó készpénzként 3 havi életvitelhez szükséges összeget fogadott el a hatóság (106.104 Ft-ot) és ezt szerepeltette az összesített pénzforgalmi mérlegben.

A felperes a határozattal szemben előterjesztett keresetében nem

vitatta a becslés jogalapját, de állította, hogy a kiadásai fedezetét hitelt érdemlően tudta bizonyítani. Sérelmezte az induló pénztőke el nem fogadását, ugyanis kifejtette, hogy 25 évig vállalkozó volt, amiből szert tehetett a jelzett megtakarításra. Sérelmezte, hogy ennek igazolására az alperes olyan nyilvántartást kért rajta számon, amit jogszabály nem írt elő. Kifejtette, hogy olyan jellegű volt a vállalkozása, amit nagy összegű készpénz nélkül nem is tudott volna végezni. Álláspontja szerint a nagyságrendek látszanak a 2003-2004. évi bankszámla igazolásokon. Továbbra is állította, hogy a két gépkocsi árát beszámították. Előadta továbbá, hogy több esetben (rönkvásárlás) a készpénzfizetési számla kiállításának időpontja nem volt azonos a tényleges ellenérték fizetésének idejével, mert ha bankszámláról vette ki a pénzt, ott néhány napos csúszás lehetett. Így a pénztárnapló bejegyzésével szemben a felperesi kiadás valójában későbbi.

A Zalaegerszegi Törvényszék 8.K.20.118/2012/10. számú ítéletével a keresetnek kisebb részben adott helyt és mindkét fokú határozatot részben megváltoztatta. Hivatkozott az Art. 109. § (3) bekezdésére és a Pp. 164. § (1) bekezdésére, mellyel kapcsolatban rögzítette, hogy becslés esetén a felperesnek kell bizonyítani az adóalaptól való eltérést. A bírói gyakorlat részletesen kimunkálta a hitelt érdemlő bizonyíték mibenlétét, amelynek ellenőrizhetőnek, egyértelműen azonosíthatónak kell lennie, valóságtartalma alátámasztott kell, hogy legyen és alkalmas a vele igazolni kívánt tény bizonyítására (EBH 2006.1462.). A konkrét esetben, ha az adózó nem tudta igazolni, hogy a vizsgált időszakban hiányzó forrásainak fedezete a vizsgálat előtti időből származik, akkor az a vélelem áll fenn, hogy a hiányzó forrás a vizsgált időszakban keletkezett adózatlan jövedelem. Hiába mutatta be bankszámla kivonatokat keresetlül a felperes, hogy 2003-2004-ben 36 millió forintot vett ki bankszámlájáról, semmivel nem tudta igazolni, hogy annak mi lett a sorsa, mire fordította, és főleg azt nem, hogy 2005. január 1-jén az még rendelkezésére állt. Nem volt ugyanis könyvelési anyag a 2005. év előtti időről, amiből mindez ellenőrizhető lett volna.

Ugyanakkor a bíróság a vizsgált időszak pénztárnaplói, a felperes nyilatkozata és a könyvelő tanúvallomása alapján, figyelemmel a felperesi vállalkozás specialitására (nagy összegű készpénzes vásárlások gyakorlata), azt életszerűtlennek találta, hogy 2005. január 1-jén a felperesnek készpénzben csak 106.000 Ft-ja lett volna. Az időben legközelebbi, 2004. október 25-ei 4 millió forintos készpénzbevétel elfogadta 2005. év eleji vállalkozási célú felhasználásnak, tehát nyitó összegnek. Ezen túlmenő összeget azonban hitelt érdemlő adatok hiányában nem talált elfogadhatónak. Ily módon a bíróság a jegyzőkönyvben lévő 2005. január-február havi 3.737.705 Ft tőkebetétet mellőzte, mert azt fedezhette a fenti 4 millió forint. Elfogadta még a bíróság a gépkocsi beszámítását is,

részletesen levezette ennek indokát. Nem fogadta el ugyanakkor, hogy megdönthetné az alperes által felállított pénzforgalmi mérleg megfelelőségét az, hogy a nagy összegű vásárlásoknál a tényleges fizetés a banki átfutási idő miatt később történt, mint a számla szerinti időpont, tehát, hogy valójában megvolt a fedezet. Egyrészt ez csak néhány tételt érint, másrészt, hogy ez tényleg így is volt, arra nincs bizonyíték, de egyébként akkor viszont más okból borulna a mérleg, mert a későbbi vásárlás fedezetét kellene igazolni. A felperes megkapta a bizonyítás és az igazolás lehetőségét, készíthetett volna másik kimutatást, de ennek nem tett eleget. Rögzítette a bíróság, hogy a tárgybeli ügy lényege az, hogy a felperes a vizsgált időszak előttről származó megtakarításai meglétét és annak a vállalkozás céljára való felhasználását tudja-e bizonyítani.

A két fenti elfogadott tételen kívül a bíróság álláspontja szerint a felperes ennek nem tudott eleget tenni. A bíróság átszámolta a fizetendő összeget, ezt részletesen levezette, melynek eredményeképpen a felperest terhelő adókülönbözet 22.775.634 Ft-ra csökkent, melyből adóhiánynak minősül 22.551.121 Ft. Ezen csökkenéshez igazodott a bírság és a pótlék összege is. Ezt meghaladóan azonban a bíróság a felperes keresetét elutasította.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte az ítéletet hatályon kívül helyezni, az első- másodfokú határozatot pedig megváltoztatni és valamennyi fizetési kötelezettséget törölni. Jogszabálysértésként az Alkotmány 2. § (1) bekezdését, az Art. 108. és 109. §-ait hívta fel. Indokai között rögzítette, hogy 44 év munkaviszony alapján a szerzett vagyon nem kiugróan magas. Jogszabály nem kötelezte megtakarításai dokumentálására, illetőleg annak bankban tartására sem. Lényegében visszamenőleges hatályú jogellenes elvárást támasztott vele szemben az adóhivatal. „Visszautasította” az Art. 109. § (2) bekezdésében foglalt azon nézete szerint pejoratív megállapítást, ami „több évi eltitkolt jövedelem”-ről rendelkezik, ő ugyanis nem titkolta el a jövedelmét, csupán nem dokumentálta, de az nem is volt kötelező. Az Art. 108. § (1) bekezdés szerint a becslés a valós adó alapját valószínűsíti. A felperes szerint „pont az a valószínű”, hogy 44 év után egy családi házat tud felmutatni, tehát nem volt semmilyen visszaélés, a becslés pedig logikátlan ebből adódóan. A vagyongyarapodás az életvitelre fordított kiadással arányos, az adóhatóság számításai értelmezhetetlenek.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte, állította, hogy a becslés jogalapja fennállt, így a bizonyítási teher megfordult, melynek a felperes nem vagy csak részben tudott eleget tenni.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az Art. 108. § (1) bekezdés szerint: „A becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti.”

A 109. § (2), (3) bekezdései alapján: „Az adóhatóság az (1) bekezdés szerint feltárt adóalapot annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez számítja hozzá, amelyre nézve a jövedelemeltitkolást megállapítja. Ha a vagyongyarapodás forrásaként az adózó többévi eltitkolt jövedelme szolgált, az adóhatóság a vizsgálattal érintett évek között a jövedelmet egyenlő arányban megosztja, és az adót az egyes években hatályos jövedelemadó törvényekben meghatározott - összevonás alá eső jövedelmekre vonatkozó - adómértékkel állapítja meg.

A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. Ha az adózó nyilatkozata szerint a vagyongyarapodás forrását az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőzően szerezte meg, a vagyongyarapodás forrásának, a szerzés tényének és időpontjának igazolásaként közhiteles nyilvántartás jogerős bírósági vagy hatósági határozat, illetve az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőzően kiállított egyéb közokirat, valamint az adózó ezen időszakban az adóhatósághoz benyújtott, jogerős hatósági, bírósági határozattal nem érintett bevallásának adatai, fizetésiszámla-kivonat, értékpapírszámla-kivonat adatai szolgálhatnak; az adóhatóság az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőző időszakra vizsgálatot csak ezen adatokra kiterjedően végezhet. Egyebekben az eljárásra e fejezet szabályait kell megfelelően alkalmazni.”

A Pp. 164. § (1) bekezdés értelmében: „A per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valónak fogadja el.”

A fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján a Kúria megállapította, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Mindenekelőtt utal a Kúria arra, hogy a jogerős ítéletet rendkívüli jogorvoslattal támadni csak jogszabálysértésre hivatkozással lehet (Pp. 270. § (2) bekezdés). Jelen ügyben a felperes azokat a jogszabályokat jelölte meg kérelme alapjául, amelyek alapján az első- másodfokú hatóság és a bíróság is meghozta ítéletét, de azt nem fejtette ki, hogy ezeket a hatóságok és a bíróság miért alkalmazta rosszul. Lényegében a felülvizsgálati kérelme indokolásában a felperes egyrészt véleményeket fogalmazott meg,

másrészt pedig megismételt olyan tényeket, melyekre már a megelőző eljárásban is hivatkozott, de eredménytelenül, hiszen azokat bizonyítani nem tudta.

Az első fokú bíróság a tényállást rendkívül alaposan feltárta, még kiegészítő bizonyítási eljárást is folytatott. Ennek eredményeképpen minden olyan tényt, körülményt, amely a felperes javára figyelembe vehető volt, az ítéletet meghozatalánál értékelt, miáltal a felperes javára megváltoztatta az első- másodfokú adóhatósági határozatot. Helyesen hivatkozott arra is az első fokú bíróság, hogy becslési eljárás esetén - amelynek a jogalapját a felperes sem vitatta - a bizonyítási teher megfordul. Az ügyfélnek kell bizonyítania hitelt érdemlően, hogy a becslés módszerével megállapított adóalap nem valós. Helyesen hivatkozott arra is az első fokú ítélet, hogy a hitelt érdemlő bizonyíték fogalmát a bírói gyakorlat kimunkálta és következetesen alkalmazza. A felperes az eljárásban nem tudta ilyen hitelt érdemlő bizonyítékkal alátámasztani, hogy a vizsgálati idő kezdetén nyitó tételként a rendelkezésére állt korábbi nagy összegű készpénzes megtakarítás. Nem volt elegendő ennek igazolásához, hogy a felperes az általa folytatott tevékenység során nagy összegű pénzeket „forgatott”. Ahhoz, hogy a vizsgált időszakban előállt forráshiány fedezeteként ez az összeg figyelembe vehető legyen, azt kellett volna bizonyítania, hogy a pénz 2005. január 1-jén rendelkezésére állt, illetőleg ezt a mérlegben megállapított fedezethiány ellentételezésére fordította. Nem támasztott tehát sem a hatóság, sem a bíróság a felperessel szemben olyan visszamenőleges hatályú és indokolatlan többletelvárást, amely jogszabályból nem következett. A felülvizsgálati kérelemben foglalt indokolás egy része az ítélet jogszerűségének megítélése szempontjából teljességgel irreleváns, így: a jogszabály „sértő” szövegezése, a becslés úgymond logikátlansága vagy az adóhatóság számításai értelmezhetetlensége.

A Kúria álláspontja szerint az első fokú bíróság minden, a felperes javára szolgáló, életszerűnek tekinthető körülményt figyelembe vett, és azt - a felperes álláspontjától eltérően - logikusan megindokolta, miáltal az első fokú ítélet nem jogszabálysértő. Ezért a Kúria az első fokú ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintve, hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2)

bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2013. május 16.

***Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró***