

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.477/2012/3.szám

A Kúria a dr. Baki Ágnes ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Kozik Paula jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. március 30-án kelt 28.K.31.368/2011/8. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 9. 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 Fővárosi Törvényszék 28.K.31.368/2011/8. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét ebben a részben elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 150.000 (százötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 355.500 (háromszázötvenötezer-ötszáz) forint kereseti és 592.500 (ötszázkilencvenkétezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél, mint magánszemélynél az adóhatóság 2003-2006 éveket érintően személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott. A megismételt eljárásban meghozott 6243826432 számú elsőfokú határozatában a 2003-2004 éveket érintően megállapítást nem tett, a 2005-2006 évekre pedig személyi jövedelemadó adónemben (továbbiakban: szja) 4.539.000 Ft, százalékos egészségügyi hozzájárulás tekintetében (továbbiakban: eho) 1.386.000 Ft adókülönbözetet állapított meg az adózó terhére, melynek teljes összegét adóhiánynak minősítette és kiszabta járulékait is. Megállapította a határozat, hogy a felperesnek a vizsgált időszakban feltárt készpénzes bevételei és kiadásai között jelentős aránytalanság van, ezért fennáll a becslés jogalapja,

figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 109. § (1) bekezdésében foglaltakra. A felperes fele részben tulajdonosa a ... Kft-nek (továbbiakban Kft.), de az adóhivatal nem fogadta el a feltárt fedezethiány forrásaként a Kft-től származó osztalék jövedelmet, mivel a felperes által csatolt és kiadásai fedezetéül megjelölt dokumentumok - figyelemmel az Art. 109. § (3) bekezdésére - nem bizonyítják hitelt érdemlően, hogy a Kft. a felperes részére adózott eredményéből mikor milyen összegeket fizetett ki, és ezek az összegek valóban a felperes forráshiányát eredményező kiadások fedezetét biztosították. Rögzítette a határozat, hogy a vizsgált években a Kft. könyvvezetése súlyos hibákat, illetőleg hiányosságokat mutatott, melyeket utólag 2009-ben kívánt korrigálni elsősorban a további büntetések elkerülésének érdekében.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes helyben hagyta az első fokú határozatot. A Kft-nél folytatott kapcsolódó vizsgálat eredménye nem támasztotta alá a felperes álláspontját. A Kft. jogszabályokban előírt könyvvezetési kötelezettségének nem tett eleget, azokat nem a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben (továbbiakban: Sztv.) meghatározottak szerint vezette, és nem tartotta be a 2002. évi XLIII. Tv. (továbbiakban: Eva tv.) készpénzkezeléssel kapcsolatos előírásait. Ezért a felperes által csatolt dokumentumok már dátumuknál fogva sem alkalmasak annak igazolására, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés fennállna. A könyvelési kötelezettség teljesítése hiányában a felperes által benyújtott iratok tartalmi hitelessége sem feltételelezhető.

A felperes keresetében - az adóigazgatási eljárásban hivatkozott érveit fenntartva - egyebek mellett azt kifogásolta, hogy az adóhatóság a feltárt tényállást nem megfelelően értékelte, amikor a Kft-től származó osztalékot nem vette figyelembe, miáltal sérült az Art. 108. § (2) bekezdése.

A Fővárosi Törvényszék 28.K.31.368/2011/8. számú ítéletével a felperes keresetének részben adott helyt és az alperes 4045548693 számú határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az első fokú bíróság kizárólag a Kft-től felvett osztalék tekintetében találta megalapozottnak a keresetet, egyebekben elutasította. E körben rögzítette, hogy a Kft-nél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat során megállapítást nyert, hogy a 2005-2006 évek tekintetében nem törvényesen vezette könyveit. Ez okból a Kft. terhére szankció is megállapításra került. Ezen megállapításokat követően azonban a Kft. a feltárt hibákat igyekezett javítani, melyet azonban az ellenőrzés nem fogadott el. Ugyanakkor a revízió jogszabályokkal nem támasztotta alá, nem

fejtette ki, hogy milyen módon kellett volna a Kft-nek korrigálnia a számviteli hiányosságait annak érdekében, hogy az jogszerű legyen. Ennek azért lett volna jelentősége, mert az ellenőrzés éppen e javítások miatt nem fogadta el az osztalékbevételt a felperes oldalán.

Tény, hogy az Eva tv. 18. § (4) bekezdése értelmében a Kft. magánszemély tagját nem terhelte az osztalék után személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség, így tehát kizárólag a Kft. számviteli fegyelmeinek megsértéséből vonta le azt a következtetést az adóhivatal, hogy a felperes nem vett fel osztalékot. Tény, hogy a rendelkezésre álló bankbizonylatokból nem állapítható meg, hogy a felperes mikor vett fel a Kft. tagjaként, képviselőként és mikor magánszemélyként pénzt a Kft. folyószámlájáról, ugyanakkor a Kft. adózott bevételei a felperesnél feltárt adókülönbözet összegét meghaladják. Az adóhivatalnak az Art. 108. § (2) bekezdése szerint nemcsak azt kell bizonyítania, hogy a becslés alkalmazásának feltétele fennáll, hanem azt is, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik. Az új eljárásban az első fokú hatóságnak azt kell vizsgálnia, hogy a Kft. bevételei a vizsgált időszakban - tekintettel a gazdálkodási tevékenységére, a felperes tulajdoni hányadára - nyújthatott-e elégséges forrást osztalék formájában a felperes kiadásaira. Amennyiben szükséges, e körben kronologikus időrendi táblázatot is felállíthat az adóhivatal.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát, a felperes keresetét teljes egészében elutasítani. Álláspontja szerint a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte a bíróság és jogszabálysértő megállapításokat tett. Tévesen értelmezte az Art. 109. § (1),(3) és 108. § (2) bekezdéseit, miáltal az ítélet sérti a Pp. 206. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését is. Hangsúlyosan hivatkozott az alperes arra, hogy az ítélettől eltérően az adóhatóság nem azt állapította meg, hogy a felperesnek nem volt vagy nem lehetett osztalékból származó jövedelme, hanem azt rögzítette, hogy a felperes által az osztalékjövdelem igazolására becsatolt dokumentumok a felperes állítását hitelt érdemlő módon nem támasztják alá. Nem adta indokát a bíróság annak, hogy miért lett volna alkalmatlan az általa folytatott vizsgálati módszer az adóalap valószínűsítésére. Megjegyezte, hogy noha a kronologikus vagyonmérleg módszerét az alperesi határozat jogszerűsége tekintetében az ítélet kétségesse tette, ugyanakkor ugyanezen módszer esetleges alkalmazását írta elő a Kft. vonatkozásában az új eljárásra nézve. Nem vitás, hogy az Eva tv. hatálya alá tartozó Kft.-től származó esetleges osztalék jövedelmet bevallani nem kell, ez azonban nem jelenti azt, hogy amennyiben kiadásai fedezeteként a felperes e forrást jelöli meg,

akkor azt ne kellene hitelt érdemlő módon igazolni. Egyértelmű a jogszabályi rendelkezés, mely szerint, ha a becslés jogalapja megáll és az adóhatóság az adóalapot valószínűsíti, akkor a bizonyítási teher megfordul, azaz annak igazolása, hogy az adóhatóság által megállapított adóalap nem reális, az ügyfelet terheli. Ezt azonban csak kizárólag a jogszabályban rögzített hitelt érdemlő bizonyítékokkal teheti meg. Jelen esetben a bizonyítási teher megfordult, az osztalékjövedelem tényleges felvételét, valamint annak a fedezethiányra fordítását a felperesnek kellett volna hitelt érdemlően igazolnia, ezt azonban nem tudta megtenni. A Kft. évekkel későbbi utólagosan javított könyvei, bizonylatai nem képezhették hitelt érdemlő bizonyítékát az osztalék valódi kifizetésének. Az adóhatóságnak nem volt olyan kötelezettsége, hogy jelen ügyben – amely hangsúlyozottan a felperes, mint magánszemély adóvizsgálatára irányult – azt mondja meg, hogy a felperes által tulajdonolt gazdasági társaságnál fellelhető számviteli hiányosságokat miként kellett volna orvosolni.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

Az Art. 108. § (2) bekezdése szerint: „Az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.”

A 109. § (1), (3) bekezdései alapján: „Ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben - figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja.”

A Pp. 206. § (1) bekezdés értelmében: „A bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.”

A 221. § (1) bekezdés szerint: „Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tény nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.”

A fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján a Kúria azt állapította meg, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben nem megalapozott. Tényszerűen hivatkozott az adóhivatal arra, és ezt a Kúria is osztja, hogy jelen ügy tárgya a felperesnek, mint magánszemélynek a megjelölt két adónemre kiterjedő adóvizsgálata volt. Ezen ellenőrzés keretében az egyébként szokásos és törvényes vizsgálati módszerek eredményeképpen az adóhivatal forráshiányt tárt fel. A forráshiány igazolására a felperesnek lehetősége volt, melyet az 50%-os tulajdonát képező Kft-től származó osztalékban jelölt meg. Az osztalék felvételét, annak összegét és időpontját, a forráshiány idején való meglétét és a forráshiány fedezetére fordítását azonban igazolni nem tudta. Ennek oka az volt, hogy a Kft. könyvvezetésében olyan súlyos hibákat és hiányosságokat tárt fel az adóhivatal, miáltal a Kft. bizonylatai, dokumentumai, könyvei alkalmatlanok voltak az osztalék tényleges kifizetése megállapítására. Nem tudott ezen a helyzeten változtatni a több évvel később történt utólagos korrigálás sem, ugyanis annak eredményeképpen rögzített jelentősen eltérő összegek alappal cáfolják a felperes által bizonyítékként előterjesztett dokumentumok hitelességét.

Ugyancsak joggal hivatkozott az alperes arra, hogy az első fokú ítélet nem adta indokát, hogy a kronologikus vagyonszármazékos felállítását jelen ügyben miért lenne alkalmatlan módszer az adóalap valószínűsítésére. Arra pedig egyáltalán nem volt jogszabályi kötelezettsége az adóhivatalnak, hogy jelen eljárásban kifejtse milyen módszerrel lehetett volna a Kft. könyvvezetésében lévő hibákat utólag úgy kijavítani, hogy azok hiteles bizonyítékként az osztalék kifizetését igazolhassák. Mivel az alperes nem követett el jogszabálysértést, kötelezettségét nem mulasztotta el, ezért a határozatok e körben való hatályon kívül helyezése és az adóhatóság az új eljárásra utasítása indokolatlan. Osztotta a Kúria az alperes álláspontját a bizonyítási teher megfordulása, illetőleg a hitelt érdemlő bizonyítékok körének meghatározása tekintetében is, ezt megismételni nem kívánja.

A fentiek okán a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes egészében elutasította.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pereszes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2013. május 23.

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