

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.613/2015/12.

A tanács tagjai: . Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Irinkov D. Mihály ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,
mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális
Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: dr. Cserpák Nóra jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 14. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Győri Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság 2015. május 5. napján kelt 15.K.27.359/2014/11. számú
ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 15.K.27.359/2014/11. számú ítéletét
hatályon kívül helyezi, az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon
kívül helyezi és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 50.000 (azaz ötvenezer) forint
elsőfokú és 25.000 (azaz huszonezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A rendőrségi megkeresés alapján eljáró Nemzeti Adó- és
Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú
hatóság) a felperesnél 2008. január 1-től 2011. december 31-ig
terjedő időszakra személyi jövedelemadó (szja) és százalékos

egészségügyi hozzájárulás (eho), valamint 2008. január 1-től 2011. március 17-ig általános forgalmi adó (áfa) adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a felperes terhére 2011. évben 22.829.647 Ft szja, illetve 38.890.602 Ft eho adókülönbözetet állapított meg, kötelezve a felperest az - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, továbbá 46.290.187 Ft adóbírság és 5.008.596 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. november 11. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, 303.462 Ft szja, 516.951 Ft eho, 615.310 Ft adóbírság és 66.581 Ft késedelmi pótlék törlését rendelte el. Az alperes a 2010. augusztus és december hó között, illetve 2011. augusztus és december hó közötti vállalkozói kivétnek a pénzforgalmi mérlegben való nem helytálló szerepeltetése miatt változtatta meg az elsőfokú hatóság határozatát, illetve azért, mert azt állapította meg, hogy 2009. december 31-én vállalkozói nyereség a bevételi oldalon nem szerepelt, egyebekben az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Az alperes rögzítette, hogy az adózó 2011. január 31-én megjelent a Rendőrkapitányságon és bemutatott kb. 155.000.000 Ft-nak megfelelő külföldi valutát: 550.000 USD és 200.000 CHF pénzüsszeget. Az adóhatóság ellenőrzése annak megállapítására irányult, hogy az adózó egyéni kiadásainak fedezetére rendelkezett-e annyi jövedelemmel, amiből megélhetését finanszírozhatta, illetve a rendőrségnél bemutatott pénzt megtakaríthatta.
- [4] Az adóhatóság nyilatkoztatta a felperest, aki azt adta elő, hogy 2011. január végén F. P. L. külföldi állampolgár azzal a kéressel fordult hozzá, hogy a nála lévő jelentős összegű USD és CHF készpénzt váltsa át. Adózó ígéretet tett az összeg 7-10 napon belüli átváltására, a pénz átvételéről elismervény készült. Az átváltás előtt a felperes ellenőrizni kívánta a bankjegyek eredetiségét, ezért elment a rendőrségre bevizsgáltatni azokat. Nem találtak közöttük hamisat, ennek ellenére az átváltási tranzakció nem valósult meg, és az összeget visszaadta a külföldi személynek. Az átvételi elismervényt felperes az adóhatóság rendelkezésére nem bocsátotta és olyan iratot sem nyújtott át, amely a külföldi magánszemély adóazonosító adatait tartalmazta volna.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság az adózó vizsgált időszakot érintő kiadásainak pontos számszerűsítése, valamint a kiadás-bevétel arányának feltárása érdekében megkereséssel fordult a legnagyobb közüzemi szolgáltatókhoz, a Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatal Adóügyi Osztályához, kapcsolódó vizsgálatot folytatott az adózót foglalkoztató társaságoknál, majd a bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a felperes nem tudta hitelt érdemlő módon igazolni a nála lévő külföldi pénz eredetét, valamint azt sem, hogy a

bevallott jövedelme ilyen nagyságrendű megtakarítást lehetővé tett volna.

- [6] A felperes az összeg eredetét illetően ellentmondásba keveredett, a rendőrségen a pénzt sajátjának vallotta, ezzel szemben az adóhatóság előtt tett nyilatkozatában annak tulajdonosaként a külföldi magánszemélyt nevezte meg.
- [7] Az elsőfokú hatóság 2011. évre a rendőrségre bevitt összeget 144.039.268 Ft-ban helytállóan a felperes eltitkolt jövedelmeként minősítette, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108.§ (1)-(2), (5) bekezdései, 109.§ (1)-(3) bekezdései alkalmazásával becslési eljárást folytatott, a 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján tárta fel a tényállást, és a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelésének eredményeként hozta meg jogszerű határozatát.

Kereseti kérelem

- [8] A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság nem bizonyította, hogy a rendőrségre bevitt, nála volt pénz a tulajdona és a jövedelme lett volna. Előadta, hogy a rendőrségen semmiféle iratot nem írt alá, ebből következően a rendőrség részéről készített jegyzőkönyv, illetve bármiféle okirat tartalmáért nem felelős, és annak megfogalmazása a terhére nem eshet. Nem merte az összeget átváltani, mert félt, hogy abban esetleg nem valós bankjegyek is vannak, ezért kérte a rendőrséget a bankjegyek ellenőrzésére. Álláspontja szerint kapcsolódó külföldi vizsgálat, nemzetközi megkeresés tisztázta volna a helyzetét, azt azonban az adóhatóság elmulasztotta. Az sem eshet a terhére, hogy a külföldi állampolgár elhunytát jelentette be az adóhatóság. A pénz nem képezte a tulajdonát, így azt visszaadta, az ügylettel kapcsolatos okiratokat megsemmisítették, a nem saját pénze után adófizetési kötelezettsége nem keletkezhet.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolásában rögzítette, az ügy érdemi megítélése szempontjából nem annak van jelentősége, hogy a rendőrségi bejelentést az adóhatóság úgy minősítette, mintha az a felperes nyilatkozata lett volna, és amely nyilatkozat a közigazgatási eljárás során tett nyilatkozataival - a határozatokban kifejtett okok miatt - ellentmondásban van, hanem annak, hogy a felperesnek hiteles dokumentummal kellett volna igazolnia, hogy a külföldi személytől a nagy összegű valutát pénzváltásban való közreműködés miatt vette át, majd annak megghiúsulása okán azt teljes egészében visszaadta. Ezeket a tényeket pedig felperes bizonyítani nem tudta.

- [10] Az adóhatóság az eljárása során azt bizonyította, hogy a felperes feltárt jövedelmei nem tették lehetővé a nagy összegű külföldi fizetőeszköz megtakarítását. A rendőrségen bemutatott valuta meglétéről szóló rendőrségi feljegyzés pedig olyan tény, amely a becslés alapjául szolgálhatott, az adóhatóság által alkalmazott pénzforgalmi módszer pedig az adó alapját valószínűsítette. Az tény, hogy nem mindennapi dolog ilyen nagy összegű készpénznek a rendőrségen való bemutatása. A jelentésben rögzített zavart viselkedést a felperes által csatolt orvosi lelet igazolja, de hitelt érdemlően azt semmiképpen nem bizonyítja, hogy a pénzösszeg a külföldi személy tulajdonosnak visszaadásra is került.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 108.§ (1)-(2) bekezdéseit, 109.§ (1)-(3) bekezdéseit, 97.§ (4)-(6) bekezdéseit.
- [12] Az alperes és az elsőfokú bíróság is teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, hogy soha nem állította, miszerint jövedelmi viszonyai, kiadásai lehetővé tették ilyen nagy összegű külföldi fizetőeszköz megtakarítását, sőt folyamatosan ennek ellenkezőjére hivatkozott, arra, hogy a nagy összegű valuta nem az ő tulajdona volt.
- [13] A lefolytatott bizonyítás során az adóhatóság is azt állapította meg, hogy a felperesi bevételek az életviteléhez szükséges kiadásokra megfelelő fedezetet nyújtottak. Az alperes semmilyen módon nem igazolta, hogy a rendőrségen bemutatott valuta felperesi tulajdon lett volna, ezért azt vagyongyarapodásként, megtakarításként nem lehetett volna figyelembe venni. Minden alapot nélkülöz az az ítéleti megállapítás, amely szerint a rendőrségen bemutatott valuta a becslési eljárás alapjául szolgálhatott. A pénz nem volt a tulajdona, ezért hiányzott a becslés jogalapja. Téves az elsőfokú bíróság megállapítása, hogy a kétséget kizáró bizonyítási kötelezettség a felperesen van, ugyanis az adóhatóság tévesen az adózó nyilatkozatának tekintette a rendőrségi feljegyzés tartalmát, holott azt a felperes nem írta alá, az a rendőrség által készített irat volt.
- [14] A felperes előadása szerint a bírósági eljárás során benyújtott orvosi bizonyítékok egyértelműen igazolták a rendőrségi jelentésben szereplő zavart állapotát. Betegségének tünete a zavart viselkedés, állapota súlyos volt, akut skizofeniform pszichózis. Ez magyarázatot ad arra az egyébként megmagyarázhatatlan és logikátlan cselekedetre, hogy a rendőrségre biztonságot, megnyugvást keresve ment be. Ezt a cselekedetét éppen megroppant egészségi állapota és súlyos

betegsége miatt nem lehet olyannak tekinteni, amely önmagában minden egyéb bizonyíték nélkül a teljes adóügyi eljárás, és különösen a becslési eljárás szabályai alkalmazásának, a bizonyítási teher megfordításának alapjául szolgálhat. Álláspontja szerint a bizonyítási teher nem nyugodott rajta, figyelemmel azon tényre, hogy nem volt jövedelme, bevétele, tulajdona a külföldi pénzeszköz.

- [15] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [17] 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.
- [18] A bevallások 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 is.
- [19] A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának (4)-(5) bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság volt köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást.
- [20] Az Art. 109.§-ának (1) bekezdése értelmében, ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásával nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját becsléssel állapítja meg. Az Art. 108.§-ának (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Az Art. 108.§-ának (2) bekezdése alapján 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.

- [21] Az adóhatóság akkor alkalmazhat becslést, ha az adózó részéről megszerzett jövedelmet bizonyít. A jövedelem az Szja tv. 4.§ (1) bekezdése szerint a magánszemély által más személytől megszerzett bevétel egésze, vagy a bevételnek e törvény szerint elismert költséggel, igazolás nélkül elismert költséggel, vagy átalányban meghatározott költséggel csökkentett része, vagy a bevétel e törvényben meghatározott hányada, kivéve, ha a bevételt a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni. A (2) bekezdés szerint bevétel a magánszemély által bármely jogcímen és bármely formában - pénzben (e törvény alkalmazásában ideértve a készpénz-helyettesítő eszközt is), és/vagy nem pénzben - mástól megszerzett vagyoni érték.
- [22] A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, az adóhatóság kétséget kizáróan, aggálytalanul nem bizonyította, hogy a rendőrségen felperesnél lévő pénz a megszerzett jövedelme lett volna. Az adóhatóság részéről alkalmazott törvényhelyek szerint jövedelmet, továbbá annak megszerzését kellett az adóhatóságnak bizonyítania, a bizonyítási kötelezettség az adóhatóság terhe volt, és mértéke nem valószínűsítés, hanem bizonyítás (bizonyosság).
- [23] Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet, és az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A megismételt eljárásban bizonyított tények, körülmények képezhetik a határozat tényállását (Art. 105.§), amelyhez szükséges bizonyítási eljárás lefolytatása a hatóság feladata.

A döntés elvi tartalma

- [24] Az adózó bizonyítottan megszerzett jövedelme adóköteles.

Záró rész

- [25] A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [26] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14.§-án alapul.

, 2016. április 07.

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

