

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Bencző Ákos ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a Szilágyiné dr. Baráth Sára jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály alperes ellen a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2009. február 4. napján kelt 2.K.21.757/2008/7. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 8. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2.K.21.757/2008/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság 2001-2005. időszakra vonatkozó személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést a felperesnél, amelynek alapján 2007. szeptember 21-én hozott határozatával a felperes terhére összesen 12.459.145 forint adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a megismételt eljárásban hozott 2008. szeptember 4-i határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatta és az adókülönbözet összegét 11.864.546 forintban határozta meg, és ezen összeghez igazodóan adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. A határozatának indokolásában rögzítette, hogy a felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal 2001. január 1-én a 2000. november és december hónapban részére visszafizetett 27.500.000 forint tagi kölcsön meglétét.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte hivatkozással arra, hogy 2001. január 1-vel 27.500.000 forint visszafizetett tagi kölcsön nyitó tételként indokolt figyelembe venni.

A megyei bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárásra kötelezte. Ítéletének indokolásában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 97.§ (4) bekezdésének, 108.§-ának, valamint 109.§-ában foglaltak alapján arra az álláspontra helyezkedett, hogy a felperes bevallási adatainak és a feltárt tagi kölcsön összegének ellentmondása megalapozta a felperessel szemben becslés alkalmazhatóságát. Az adóhatóságnak azonban a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. CXL. törvény (Ket.) 50.§ (6) bekezdés, és 72.§ ea), eb) pontja, valamint az Art. 1.§ (3) bekezdése, továbbá a Ket. 2.§ (2) és (3) bekezdése, továbbá az Art. 130.§-a alapján az adózókkal szemben egységes mércét kell alkalmaznia. Ugyanazon bizonyítékot eltérően nem értékelhet és ennek következtében eltérő tényállást nem állapíthat meg. A jogerős ítélet indokolása rámutatott arra, hogy a perbeli alperesi határozat ellentétes a L. A. és id. felperes neve adózók ügyében hozott jogerős határozatokkal. A felperes által csatolt egyszerűsített éves beszámolók azok kiegészítő mellékletei megfelelnek a korabeli számviteli előírásoknak, amelyekkel a felperes hitelt érdemlő módon bizonyította, hogy az általa 1990. évben és 2000. évben január-október között befizetett 27.500.000 forint tagi kölcsönt 2000. november 14-e és 2000. december 29-e között a Kft. visszafizette. A visszafizetés indokoltságát támasztotta alá az a tény is, hogy 2001. évben a Kft-ben tulajdonosváltás történt. A megyei bíróság a megismételt eljárásra azt az iránymutatást adta, hogy a bíróság által bizonyítottan értékelt elévülési időn túl keletkezett bevételi forrást, mint nyitó egyenleget a másik két adózó ügyével azonos elbírálás szerint el kell fogadni és ennek függvényében kerülhet sor a felperes személyi jövedelemadó alapjának és esetleges adófizetési kötelezettségének a megállapítására.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes az Art. 95.§ (1), 97.§ (4), 108.§ (1) és (2), valamint 109.§ (1) és (3) bekezdésében foglaltakkal. Sérelmezte, hogy a felperes nem bizonyította, hogy a visszafizetett 27.500.000 forint tagi hitel szolgált 2001. évi kiadásai fedezetéül, olyan bizonyítékot az adóhatóság nem tárt fel, amely a hivatkozott pénzüsszeg felhasználását tanúsítaná.

Kiemelten hivatkozott az alperes arra, hogy a felperes pénzkészletét körültekintően jó kamatozású számlán helyezte el, számlájának egyenlege 2001. január 1-én 105.000.000 forint összeget mutatott. Sérelmezte, hogy a megyei bíróság ezt a körülményt ítéletében nem értékelte. Hangsúlyozta, hogy a jogerős ítélet kiterjesztően értelmezi az Art. 130.§-át, a perbeli esetben nem a szerződést vagy ügyletet minősített, csupán annyi történt, hogy az adóhatóság egyik részlege elfogadta nyitó tételként a 2000. év végi

tagi hitel visszafizetéseket, a másik nem. Utalt arra is, hogy id. felperes neve és L. A. esetében lényegesen alacsonyabb összegű tagi hitel visszafizetés történt. Hangsúlyozta, hogy a bíróság döntése nem alapulhat az adóhatóság másik ügyében hozott esetlegesen hibás döntésén.

Álláspontja szerint a felperes nem bizonyította hitelt érdemlő módon a 27.500.000 forint tagi hitel rendelkezésre állását, illetve azt, hogy az későbbi kiadásának fedezetéül szolgált. Arra is rámutatott, hogy az L. Kft. feltehetőleg nem rendelkezett elegendő pénzeszközzel a tagi kölcsön visszafizetéséhez, illetve nem állapítható az sem, hogy a kifizetés a valóságban mikor történt. Kifejtette tovább, hogy a felperes hátrányára esik, amennyiben az időszaki pénztárjelentést az elévülési időn túl nem őrizte meg.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte kiemelve azt az Art. 1.§ (1) bekezdésében meghatározott követelményt, hogy az adózók jogainak és kötelezettségeinek egységes szabályozása folytán az adóhatóságnak a bizonyítékokat egységesen kell értékelniük különösen azonos jogviszony vonatkozásában. Kifejtette, hogy az iratok között fellelhető kölcsönszerződések, bevételi pénztárbizonylatok, főkönyvi kivonatok a társaság egyszerűsített éves beszámolója, annak kiegészítő mellékletei a nyújtott tagi kölcsönök összegét pontosan tartalmazzák és ugyanígy igazolják a tagi kölcsönök visszafizetését is. Hangsúlyozta, hogy id. felperes neve és L. A. adóellenőrzése során ugyanezen okirati bizonyítékokat csatolták. Előadta, hogy a tagi kölcsön visszafizetések készpénzben történtek röviddel 2001. január 1-ét megelőzően.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 108.§ (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti az adóhatóság. A 108.§ (2) bekezdés értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.

A 109.§ (1) bekezdése szerint, ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a beállási 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 fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

A (3) bekezdés értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra az e fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adó-megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.

A becslés módszere és összegszerűsége vonatkozásában a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a felülvizsgálati eljárásban olyan új körülményre, amely nem volt a megelőző eljárás tárgya, amelyre vonatkozóan a fél a peres eljárásban nem hivatkozott, amelyre nézve bizonyítékait nem jelölte meg, nem lehet hivatkozni (EBH 2002.653.). A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (BH 2002.29.). A Legfelsőbb Bíróságot, mint felülvizsgálati bíróságot a jogerős ítéletben helytállóan és okszerűen megállapított tényállás köti (BH 1996.505.). A bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot köti, ehhez képest a bíróság által megállapított tényállás csak akkor iratellenes, ha az az annak megállapítása alapjául szolgáló adatokat illetően ellenkezik az iratok tartalmával. Nem állapítható meg azonban iratellenesség azon a címen, hogy a bíróság álláspontja egyes bizonyítékokkal ellenkezik, mert ez a körülmény nem iratellenességet támad, hanem a bizonyítékok mérlegelése ellen irányul (BH 1994.639.).

Az Art. 1.§ (1) bekezdése értelmében a törvény egységesen kívánta szabályozni az adózók jogait és kötelezettségeit. Az egységes jogalkalmazás és jogértelmezés a Legfelsőbb Bíróság következetes gyakorlata szerint nem akadályozhatja a közigazgatási hatóságot abban, hogy korábbi törvénysértő gyakorlatától eltérjen. Amint arra az alperes felülvizsgálati kérelmében helyesen mutatott rá, hogy a felperes, illetve testvére és édesapja tagi kölcsön nyújtása, illetve a kölcsön visszafizetése nem ugyanazon jogviszony. Az alperes eljárása tehát nem ellentétes az Art. 130.§-ának azon szabályával, amely az eltérő minősítést ugyanazon jogviszony esetében tiltja. Az adóhatóság azonban minden ügyben megkülönböztetés nélkül a törvényeknek megfelelően köteles eljárni és intézkedni [Art. 1.§ (3) bekezdése]. A törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit [Art. 1.§ (2) bekezdése]. A fenti elvekből következően a megyei bíróság helyes jogelvet fogalmazott meg, amikor megállapította, hogy az adóhatóság ugyanazon bizonyítékot nem értékelhet eltérően és ennek következtében eltérő tényállást nem állapíthat meg (jogerős ítélet 9. oldal 5. bekezdésének utolsó mondata).

Ezért a Legfelsőbb Bíróság a továbbiakban azt vizsgálta, hogy az alperes hivatkozott-e olyan körülményre, amely kizárólag a felperessel kapcsolatban állapítható meg és nem azonos a felperes testvérének, illetve édesapjával adóügyében tett megállapítással. A Legfelsőbb Bíróság e körben azt állapította meg, hogy az alperes felülvizsgálati kérelmében egyetlen olyan tényt jelölt meg, amely a másik két esettől különböző, nevezetesen arra hivatkozott, hogy a felperes hozzátartozói esetében lényegesen alacsonyabb összegű tagi hitel visszafizetés történt (felülvizsgálati kérelem 8. oldal 1. bekezdése). A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a perbeli esetben a visszafizetés összecszerűsége a nyitó tételként történő elfogadás vonatkozásában a felperes terhére nem értékelhető. Az alperes ugyanis nem tárt fel olyan egyértelmű bizonyítékot, amely a magasabb összegű visszafizetés lehetőségét kizárja. Az alperes ugyan hivatkozott arra, hogy kétséges: a Kft. rendelkezett-e elegendő pénzeszközzel a tagi kölcsön visszafizetésének a teljesítéséhez, azonban ezt a felperes bizonyítási kötelezettségének körébe sorolta és a bizonyítottság hiányát a felperes terhére rőtt. A felperesnek azonban az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében a vagyongyarapodás forrását, a szerzés tényét és időpontját kellett igazolnia, amely körülményeket az alperes a felperes hozzátartozói vonatkozásában bizonyított tényként elfogadott. E vonatkozásban tehát az alperes nem jelölt meg olyan bizonyított tényt, amely a felperessel szembeni eltérő döntést megalapozza. Mindezen indokok alapján a Legfelsőbb Bíróság is szükségesnek ítéli az alperes további vizsgálódását a vizsgált időszak nyitó tételét illetően.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta, és az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő alperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján a felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére kötelezte.

A le nem rótt felülvizsgálati illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. §-a és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14.§-a értelmében az alperes személyes illetékmentessége folytán az állam viseli.

Budapest, 2009. november 5.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró