

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Kohajda László ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Világh Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróságon 14.K.20.783/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2008. december 10-én kelt 14.K.20.783/2008/10. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.20.783/2008/10. számú ítéletét, és az alperes 1941362693. számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 50.000 (ötvenezer) forint elsőfokú és 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1991-től 1993-ig, majd 1996. és 2000-2001 években Németországban dolgozott. E tevékenységéből közel 4,5 millió Ft-ról készült kimutatását, illetve fizetési jegyzékeket a megyei bíróság előtt folyamatban lévő közigazgatási perben csatolta. Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2004-2006 évekre vonatkozóan végezte a költségvetési kapcsolatok átfogó ellenőrzését megállapítva, hogy a felperes vállalkozása részére a vizsgált években 3 millió 1 millió és 700.000 Ft tőkebefizetést teljesített. Az adóhatóság a felperes bevételeinek és kiadásainak kronologikus mérlegét úgy állította fel, hogy 2004 évre vonatkozóan nyitó tételként 0 Ft-ot jelölt meg. Határozatában megállapította, hogy a felperes 1.365.485 Ft adókülönbözet megfizetésére köteles; adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2008. február 4-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte hivatkozással arra, hogy korábbi megtakarításait fektette vállalkozásába. Sérelmezte, hogy 2004. január 1-jét 0 Ft-os nyitó tétellel vette figyelembe az adóhatóság.

A felperes 1991-től 1993-ig, majd 1996. és 2000-2001 években Németországban dolgozott. E tevékenységéből közel 4,5 millió Ft-ról készült kimutatását, illetve fizetési jegyzékeket a megyei bíróság előtt folyamatban lévő közigazgatási perben csatolta.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az adóellenőrzés irataiból azt állapította meg, hogy a felperes igazolt jövedelme kiadásaira nem nyújtott fedezetet, ezért a becslés jogalapja fennállt. A felperes korábbi megtakarításai vonatkozásában megállapította, hogy a jövedelem megszerzését a külföldi munkavégzést igazoló kereset-kimutatások, valamint a felperes házastársa, édesanyja és anyósa tanúvallomása 4 millió Ft körüli összegben bizonyította. Nem látta azonban bizonyítottnak azt a körülményt, hogy a fenti összeg 2004. január 1-jén is a felperes rendelkezésére állt. Utalt arra, hogy a felperesnek 1999-ben indult vállalkozása folyamatosan veszteséges volt. 1999 évben kb. 150.000 Ft, 2000 évben kb. 60.000 Ft, 2001 évben közel 400.000 Ft és 2002 évben kb. 800.000 Ft vesztesége keletkezett, amit megtakarításából finanszírozott. A megyei bíróság utalt arra is, hogy a kronologikus vagyonszármazék logikájából következően a később beérkező jövedelem korábbi kiadásra nem nyújthatott fedezetet.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben annak hatályon kívül helyezését kérte. A becslési eljárás jogalapja nem állapítható meg, a tökebefizetés a felperes korábbi megtakarításaiból történt. Álláspontja szerint a jogerős ítélet az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. § (3) bekezdése, 109. § (1) bekezdése és a Pp. 221. § (1) bekezdésébe ütközik. Sérelmezte, hogy az Art. 97. § (4) bekezdésének, 121. §-ának megsértését is hivatkozással arra, hogy a 2004. január 1-jei nyitó tételt az alperes 0-nak tekintette annak ellenére, hogy az ellenőrzés lefolytatásakor a 2003 év is vizsgálható volt az adó-megállapításhoz való jog még nem évült el. Hangsúlyozta továbbá, hogy a meghallgatott tanúk vallomása 3 millió Ft megtakarítás rendelkezésre állását igazolta. Fenntartotta azon álláspontját - a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 3. § (6) bekezdésére, 11. § (1) bekezdésére alapítva -, hogy évközi forráshiányra nem lehet adókülönbözetet alapozni.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte hangsúlyozva, hogy a becslés jogalapja fennállt. Kiemelte, hogy a 2004 évi 3 millió Ft-os tőkebefizetésnek a felperes esetében nem volt igazolt forrása. A tanúvallomásokat illetően rámutatott, hogy a bíróság által meghallgatott tanúk a 4 millió Ft körüli összeg megtakarítás felhasználásáról nem tudtak nyilatkozni, nem igazolták az összeg 2004. január 1-jei rendelkezésre állását sem.

A felperes előkészítő iratában az alperes ellenkérelem ismeretében is fenntartotta a felülvizsgálati kérelemben előadottakat állítva, hogy a felperes megtakarításának meglétét a tanúvallomások hitelt érdemlően bizonyították.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. 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 bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. A (3) bekezdés értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra a VII. 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 felperes felülvizsgálati kérelmében vitatta a becslés jogalapját is, sérelmezve, hogy az adóhatóság megyei bíróság által elfogadott becslése nem a valós adóalapot valószínűsíti.

A bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot köti. (BH 1996.505.) A Legfelsőbb Bíróság az iratellenesen megállapított tényállást azonban felülbírálhatja.

Az adóhatósági iratokból megállapítható, hogy a felperes már a vizsgálat során úgy nyilatkozott, hogy a vizsgált időszakot megelőzően külföldi jövedelméből 3 millió Ft megtakarításra tett szert, amelyet lakásán készpénzben tartott. Az első fokú adóhatósági határozat elleni fellebbezésében hivatkozott 2000 és 2001 években Németországban szerzett jövedelmére is. Ennek ellenére az alperes határozata e körben tényállást nem állapított meg, csupán arra hivatkozott, hogy a 3 millió Ft-os megtakarítás 2004. január 1-jei rendelkezésre állását a németországi munkavégzéshez kapcsolódó kereseti kimutatások nem bizonyítják (alperesi határozat 6. oldal 4. bekezdése). Ezzel összefüggésben a jogerős adóhatósági határozat 2004 évre a felperes által állított megtakarítással azonos összegű, 3 millió Ft adóalap után állapított meg személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettséget. Nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény sem, hogy az adóellenőrzés lefolytatásának időszakában az adó megállapításához való jog 2003 év vonatkozásában is fennállt. Elévülés tehát nem akadályozta az adóhatóságot abban, hogy a nyitó tétel vonatkozásában ellenőrzését a korábbi évre is kiterjessze. Az előterjesztett bizonyítékok valós tartalmával kapcsolatos tényállást az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében az adóhatóság kötelessége tisztázni.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az adóhatóság a 2004. január 1-jei induló tétel vonatkozásában tényállás tisztázási kötelezettségét megsértette. A 0 Ft-os induló tétel alkalmazása nem valószínűsíti megfelelően a valós adóalapot.

Ezért a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet az alperes határozatára kiterjedően a Pp. 275. § (4) bekezdése és a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte.

Az új eljárás lefolytatása körében a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a felülvizsgálati kérelemben előadottakkal ellentétben a becslés jogalapja fennállt, hiszen az adóhatósági ellenőrzés lefolytatásakor megállapított felperesi jövedelem a felperes kiadásaival nem állt arányban. Az adóellenőrzés során a becslés jogalapjának fennálltára figyelemmel a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést a felperesnek kellett hitelt érdemlő adatokkal igazolni (Art. 109. § (3) bekezdés). A felperes e kötelezettségének részben a másodfokú adóhatósági eljárásban, részben a közigazgatási perben meghallgatott tanúk vallomásával eleget tett. Külföldön szerzett jövedelmét a csatolt kereseti kimutatásokkal összecszerűségében is hitelt érdemlően igazolta. A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésre álló nyilatkozatok alapján úgy ítélte meg, hogy a Németországban szerzett jövedelem jelentős része a felperesnek 2004. január 1-jén is rendelkezésre állt. Ezért az

adóhatóságnak a megismételt eljárásban azt kell megvizsgálnia, hogy a 2000-ben és 2001-ben szerzett felperesi jövedelem a 2002 és 2003 évi kiadások (a felperes vállalkozásának vesztesége) folytán mennyiben csökkent, majd a 2004. január 1-jei nyitó tételt ennek figyelembevételével kell megállapítani.

Az eredményes felülvizsgálati kérelemre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest a felperes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére, míg a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdése és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a folytán az alperes személyes illetékmentességére tekintettel az állam viseli.

Budapest, 2010. január 7.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró