

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Schvertfögel és Társa Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Schvertfögel Zsuzsanna ügyvéd) által képviselt felperesnek a dr. Karlovics Nicolette jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság 2010. november 15. napján kelt 7.K.20.754/2010/9. számú ítélete ellen az alperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Baranya megyei Bíróság 7.K.20.754/2010/9. számú ítéletét a per fő tárgya tekintetében hatályában fenntartja azzal, hogy az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezi, a perköltségre és kereseti illetékekre vonatkozó részét hatályon kívül helyezi.

Az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 238.500 (kettőszázharmincnyolcezer-ötszáz) forint kereseti és 238.500 (kettőszázharmincnyolcezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket, az ezt meghaladó 238.500 (kettőszázharmincnyolcezer-ötszáz) forint kereseti és 238.500 (kettőszázharmincnyolcezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1983-tól 1992. években ... élt családjával, jelenleg kettős állampolgár, több gazdasági társaságot alapított, 2003-2007. közötti időszakban 14-ben volt tag illetve tulajdonos, és a társaságok közül többnek tagi kölcsönöket nyújtott.

A felperes 2003-2007. években 287 db ingatlant vásárolt, amelynek megszerzésére összesen 1.124.652.660 Ft-ot fordított. A felperes a gazdasági társaságok részére több tízmillió forint összegben adott tagi kölcsönt, 2003-2007. években összesen 22.708.797 Ft lakáscélú hiteltörlesztést teljesített, és összesen 5.044.202 Ft bruttó jövedelmet vallott bevallásaiban.

Az adóhatóság a felperesnél 2003-2007. évekre személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Ennek során a rendelkezésére álló

adatok alapján azt állapította meg, hogy fennállnak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108-109. §-ai szerinti becslés feltételei, erről a felperesi képviselőt tájékoztatta, és átadta az ellenőrzés állását rögzítő fedezettáblát, amelyben kimutatta a bevételek és kiadások közötti aránytalanságot. A felperes ezt követően bizonyítékokat terjesztett elő, amelyek értékelését az adóhatóság elvégezte és az ellenőrzési jegyzőkönyv 19. számú mellékleteként pénzforgalmi mérlegben a kronologikus mérlegmódszer alkalmazásával állapította meg a felperes adóalapját. Azt rögzítette, hogy a felperes 2003. év végén 36.491.540 Ft, 2004. év végén 39.859.682 Ft, 2005. év végén 43.386.037 Ft, 2006. év végén 45.821.650 Ft, 2007. év végén pedig 46.279.178 Ft összeggel rendelkezett. A pénzforgalmi mérlegben készült kimutatás szerint 2004. október 25. napjától október 31. napjáig, 2004. november 11. napjától, november 19. napjáig fedezethiánya állt fenn, amely 2004. november 19. napján 21.954.265 Ft-ot tett ki. Ez a kronologikus vagyonmérleg tartalmazza azt is, hogy a felperes 2004. november 30-án 21.600.000 Ft összegű tagi hitel visszafizetésben részesült.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperesnél 2004. évre 21.954.265 Ft fedezethiányt tárt fel, amely után a felperes terhére 7.950.588 Ft szja-adókülönbözetnek minősülő adóhiányt állapított meg, adóbírsággal sújtotta, és késedelmi pótlékot számított fel. Nem fogadta el, hogy a 2001. október 9-én értékesített sz. alatti ingatlan 23.500.000 Ft-os vételára 2003. január 1-jén is a felperes rendelkezésére állt volna, és 2003. január 1-jén 120.000.000 Ft megtakarítása lett volna, így mindösszesen 7.983.105 Ft-ot ismert el nyitótételként. Rögzítette 2004. évre, hogy a felperes tényleges kiadásai, bevételeit 2004. november 19-én 21.954.265 Ft-tal haladták meg, és nem fogadta el fedezetként a 2004. november 30. napján visszafizetett 21.600.000 Ft összegű tagi kölcsönt.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2010. március 26. napján hozott 2239824507/2010. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját, és annak módszerét is azzal, hogy a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) éves bevallási kötelezettséget ír elő, ezért bevételekkel és kiadásokkal is éves szinten kell elszámolni. Sérelmezte, hogy az alperes nem vette figyelembe a családi tulajdonban lévő ... Kft-nél 2004. november 1-től rendelkezésre álló 14.602.523 Ft készpénzt, valamint a ... Kft-nél 2004. november 17-től rendelkezésére álló 7.798.142 Ft-ot. Fenntartotta azt a korábban is tett nyilatkozatát, mely szerint ezeket a pénzeszközöket kivette a társaságok pénztárából, mellőzve

ennek könyvekben történő egyidejű rögzítését. Arra hivatkozott, hogy nem történt jövedelem eltitkolás, csupán a bizonylati fegyelem került megsértésre. Az volt a jogi álláspontja, hogy az alperesnek figyelembe kellett volna vennie a 2001. október 9-i ingatlan-értékesítésből származó bevételt 2003. január 1-jén nyitótételként. A felperes kérte személyes meghallgatását, tanúbizonyítás felvételét, aminek a megyei bíróság helyt adott, és becsatolt 2 db adásvételi szerződést, illetve adásvételi szerződést felbontó szerződést, egy db garázs adásvételi szerződést felbontó megállapodást, három db üzletrész értékesítési szerződést, és kettő db pénzkezelési szabályzatot. Ez utóbbiak kapcsán kifejtette, hogy az alperes által felállított kronologikus mérleg nem helytálló, mivel nem tükrözi valamennyi tényleges készpénz-mozgást, előfordult ugyanis olyan eset, hogy a megkötött ingatlan-ügyletet utóbb valamilyen okból eredeti állapot helyreállítása mellett felbontotta, majd később más tartalommal megkötötte.

Az alperes a perben lefolytatott bizonyítás adataira is figyelemmel fenntartotta a határozatban kifejtett jogi álláspontját, és a felperes keresetének elutasítását kérte.

A megyei bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, kötelezte az alperest 1.250.000 Ft perköltség megfizetésére. Jogi álláspontja a következő volt:

Az adóhatóság a becslést csak az Art. 109.§ (1) bekezdése szerinti törvényi feltételek megléte esetén folytathatja le. Az eltitkolt jövedelem megállapítására alperes által alkalmazott, bíróság által gyakorlatban is elfogadott módszer a pénzforgalmi szemlélettel felállított vagyommérleg azonban csupán egy adat annak megállapítására, hogy van-e eltitkolt jövedelem. Önmagában az a körülmény, hogy „a felperesnél 5, illetőleg 6 napra egy negatív, a kronologikus vagyommérlegben kimutatott fedezethiány áll fenn, nem alapozza meg a becslési eljárás lefolytatását, hiszen az éves jövedelmeit egybe vetve kiadásaival azok fedezete ténylegesen a rendelkezésre állt”. Mivel a forráshiány éves szinten nem állapítható meg, a becslés jogalapja sem bizonyított. A felperes által tulajdonolt és vezetett Kft-ék a fedezethiányt mutató napokban jelentős készpénz állománnyal rendelkeztek, amelyek felett a felperes szabadon rendelkezhetett, mivel ő volt a tulajdonos, és a pénztárokat is ő kezelte. Bizonyított, hogy a felperesi gazdasági társaságoknál a készpénz összegek a kronologikus táblázatban kimutatott időpontban rendelkezésre álltak, és ezeket a felperes felhasználhatta annak ellenére, hogy ezek bizonylatolására nem pontosan került sor.

Az alperes által felállított vagyommérleg pontatlanságát mutatja az is, hogy „a felperes a tárgyaláson hivatkozott arra, hogy a vagyommérlegbe nem kerültek feltüntetésre olyan tételek, amelyek egy ingatlan adásvételi szerződés megkötése, majd felbontása

kapcsán keletkeztek, mégpedig ezek a tételek esetlegesen befolyásolhatták a vagyommérleg adatait". Mindezek miatt az alperesi kronologikus vagyommérlegben szereplő adatok „csak támpontot szolgáltathatnak, de nem egyedüli és kizárólagos bizonyítékai a fedezethiánynak”.

Az alperes nem a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi XCL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50.§ (6) bekezdése alapján járt el. Ha ennek megfelelően folytatta volna le eljárását, akkor azt kellett volna megállapítania, hogy a becslés jogalapja nem állt fenn, mert a felperes éves bevallott illetve bevallás alá nem eső bevételei fedezetet nyújtottak a kiadásokra. Rögzítette ugyanakkor azt is, hogy helyes volt az alperes azon döntése, amit a 2003. évi nyitó tétel kapcsán fogalmazott meg határozatában.

A perköltség mértékét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet (a továbbiakban: IMr.) 2.§ (1) bekezdésének a) pontja alapján az iratokhoz csatolt megbízási szerződésben kikötött díj összegében határozta meg.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését felperes keresetének elutasítását.

Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdéseiben, 108., 109.§-ában, a Pp. 164.§ (1) bekezdésében, 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében, 339/A-ában, 79.§ (1) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, (a továbbiakban: Sztv.) 165.§ (1)-(3) bekezdéseiben, az IMr. 2.§ (1) bekezdés a) pontjában, 2.§ (2) bekezdésében, és 3.§ (6) bekezdésében foglaltaknak. Álláspontja szerint a megyei bíróság tévesen és iratellenesen hivatkozott arra, hogy a becslés jogalapjául szolgáló fedezethiány kizárólag 2004. novemberében 5, illetve 6 napig állt volna fenn, mivel a becslés jogalapját a 2009. május 18-án rendelkezésre álló, felperes által szolgáltatott adatok figyelembe vétele alapján állapította meg, amelyről, illetve annak eljárási következményeiről, így az Art. 109.§ (3) bekezdése szerinti ellenbizonyítás lehetőségéről is a felperest megfelelően tájékoztatta. A felperes az ellenőrzés további menete során becsatolt bizonyítékokkal a 2009. május 18-án vélelmezett fedezethiány összegével szemben sikeresen ellenbizonyított, ezért a végleges pénzforgalmi mérlegben kimutatott fedezethiány összegét és időszakát a becslés jogalapját megteremtő kimutatáshoz képest le is csökkentette.

Kifejtette, hogy a megyei bíróság tévesen hivatkozott éves elszámolási kötelezettségre, hiszen maga is megállapította, hogy a becslés módszereként alkalmazott pénzforgalmi mérleg alkalmas a forráshiány feltárására, és hangsúlyozta, hogy a pénzforgalmi mérleg - a jogerős ítéleti megállapítással ellentétben - nem csupán egy adat, hanem becslési módszer.

Érvelése szerint a megyei bíróság okszerűtlenül és iratellenesen tekintette bizonyítottnak a felperes által hivatkozott összegek gazdasági társaságok pénztárából történő kivételét, és e körben nem teljesítette indokolási kötelezettségét, illetve jogsértően mellőzte az okiratokkal bizonyított tényeket.

Hangsúlyozta, hogy a felperes által perben becsatolt újabb bizonyítékok értékelésének elmaradása nem róható a terhére, és kifejtette, hogy ezeket a megyei bíróság sem vonta érdemi vizsgálat alá.

Sérelmezte a felperes javára megítélt perköltség összegét is.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

Kifejtette, hogy az alperes jogsértően állítja szembe kiadásait a bevallott jövedelmével, mert az ingatlanvásárlások fedezetét harmadik, tőle független személyektől kapott kölcsönökből fizette, a tagi kölcsönök forrását pedig az alperes által is elismert adózott bevételei képezték. Tárgyidőszaki bevételeinek és kiadásainak különbözete +277.667.296 Ft, és minden évet nyereséggel zárt, ezért nem állt fenn a becslés jogalapja. Mivel a perben becsatolt okiratok nem szerepelnek az alperesi mérlegben, az nem rögzít minden pénzmozgást, és a pontatlan, hiányos bizonylatolás nem jelenti azt, hogy nem történt meg az általa állított pénzmozgás, céges pénzfelhasználás, amit a perben csatolt Pénzkezelési Szabályzata és a meghallgatott tanú vallomása is megerősített. Kifejtette, hogy a megítélt ügyvédi munkadíj is jogszerű.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

Az alperes - az iratokból megállapíthatóan - a felperes esetében szja bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amely során rendelkezésére álltak a bevallások, adóhatósági kontrolladatok, a felperesi társaságoknál kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le, banki, földhivatali és egyéb megkereséseket adott ki, nyilatkozatta a felperest és értékelési körébe vonta az általa szolgáltatott adatokat, dokumentumokat is, tehát eleget tett az Art. 97.§-a szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének. Az alperes a rendelkezésére álló adatok egybevetése alapján - a határozatába foglaltakra figyelemmel - jogszerűen állapította meg, hogy fennállt a becslés jogalapja.

Az Szja. tv. 29. § (1) bekezdése értelmében az adóalap részét képezi az adóévben megszerzett önálló és nem önálló tevékenységből származó, valamint egyéb jövedelmek összege, ezért az ellenőrzés során nem hagyható figyelmen kívül az adóévben felmerült kiadások finanszírozásához szükséges, de adózó által be nem vallott, eltitkolt jövedelem. Az Art. 109. § (2) bekezdése értelmében pedig az (1) bekezdés szerinti feltárt adóalapot (fedezet nélküli

kiadások együttes összegét) annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez kell hozzászámítani, amelyre nézve a jövedelem eltitkolást megállapítható. Az adót - nem vitásan - éves szinten kell bevallani, vagy az utólagos ellenőrzés eredményeként előírni, de az év közben felmerült fedezetlen kiadások összege - és nem az adóévi kiadások és bevételek, vagy a vizsgált időszak egyenlege - jelenti az adóév során keletkezett, be nem vallott bevételt, amelynek adóztatására az Art. 109. § (2) bekezdésének első fordulata az irányadó.

Az Art. 109.§ (1) bekezdése értelmében az adóhatóságnak a vagyongyarapodáshoz szükséges jövedelem összegét kell megállapítania, ezért a kiadások felmerüléséhez hozzá kell rendelnie ezek forrásait is, tehát nem hagyhatja figyelmen kívül a kiadások és bevételek időrendiségét. Ha a vagyongyarapodás időben megelőzi a bevétel keletkezését, akkor a bevétel a vagyongyarapodáshoz szükséges fedezetként nem fogadható el, mert ilyen esetben az adózó a vagyonnövekményt más ismeretlen forrásból finanszírozta. A kiadásokra egy adóéven belül később beérkező jövedelem nem nyújthat igazolt fedezetet, mivel nem lehet elkölteni egy olyan pénzösszeget, amit az adózó ténylegesen még meg sem kapott. (EBH 2007.1731)

A pénzforgalmi szemléletű vagyonmérleg - az Art 108.§ (5) bekezdése értelmében - a jogerős ítéleti megállapítással ellentétben, nem „csupán egyetlen adat”, hanem becslési, bizonyítási módszer, amely alkalmazására a perbeli esetben is jogszerűen került sor.

A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során nem terjesztett elő olyan konkrét hitelt érdemlő bizonyítékot, amely a társaság könyvelésével és az e körben rendelkezésre álló pénztárbizonylatokkal és Pénzkezelési szabályzattal szemben alkalmas lenne annak hitelt érdemlő igazolására, hogy a perben vitatott időszakban tényleg vett volna ki készpénzt saját célra a társaság pénztárából. A felperesi gazdasági társaságok közötti pénzmozgás, illetve pénztáraikban ténylegesen meglévő készpénzállomány pedig nem befolyásolja a felperes készpénzállományát. A 21.600.000 Ft-os tagi kölcsön 2004. november 30-i visszafizetését pedig - a felperes érvelésével ellentétben - a társaság könyvelése és az ennek alapjául szolgáló bizonylatok kétséget kizáróan tanúsítják. Mivel a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében csak hitelt érdemlő adatokkal igazolható, az olyan utólag képződött jövedelem (tagi hitel visszafizetés), amely a vagyongyarapodás időpontjában még nem állt rendelkezésre nem minősíthető hitelt érdemlő adatnak, és nem tekinthető ilyennek egy „bármikori” saját célra történő pénzkivételi lehetőség sem. (Kfv.I.35.043/2006/4., Kfv.I.35.137/2005/14., Kfv.I.35.054/2007/6.)

A bíróságnak a keresettel támadott közigazgatási határozatot a meghozatalakor hatályban volt jogszabályok és fennálló tények alapján kell felülvizsgálnia. (Pp. 339/A.§) Ennél fogva nem állapítható meg az alperes terhére jogszabálysértés akkor, ha a határozathozatalakor nem vett számba olyan adatokat, tényeket, körülményeket és bizonyítékokat, amelyekről azért nem volt és nem is lehetett tudomása, mert ezekre az adózó - aki a közigazgatási eljárás során jogait gyakorolhatta - kizárólag a perben hivatkozott, illetve csatolt be okiratokat.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp. 275.§) Ezért a Legfelsőbb Bíróság nem vonhatta értékelési körébe a felperes által kizárólag perben szolgáltatott bizonyítékokat, ezeket nem vethette egybe az egyéb adatokkal, bizonyítékokkal, és e körben rögzíti azt is, hogy helytálló az az alperesi érvelés is, mely szerint ilyen érdemi vizsgálatot a Pp. 206.§ (1) bekezdésének, 221.§ (1) bekezdésének megfelelően a megyei bíróság sem végzett el.

Mindezek alapján a Legfelsőbb bíróság azt állapította meg, hogy az ügyben további bizonyítás lefolytatása szükséges, ezért ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott. (Pp. 275.§ (4) bekezdése)

Az új eljárást az adóhatóságnak a Legfelsőbb Bíróság ítéletében foglaltak alapján kell lefolytatnia, ennek során értékelési körébe kell vonnia a felperes által perben becsatolt okiratokat, és döntenie kell a tekintetben, hogy a felperes bizonyítékai alkalmasak-e vagy sem a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására.

A perköltségre vonatkozó ítéleti rendelkezés a Pp. 81.§ (1) bekezdésében, a kereseti és felülvizsgálati illetéké pedig a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében és 14.§-ában foglaltakon alapul. A Legfelsőbb Bíróság a pertárgy értékét - a Pp. 24. § (1) bekezdése, 26.§-a alapján - a perben vitatott adókülönbözet összegében állapította meg, és utal az Art. 179.§ (3) bekezdésére, mely szerint az adóigazgatási eljárás során felmerült költségét az adózó maga viseli, és ez a Pp. 75.§ (1) bekezdése értelmében sem tekinthető pervittel kapcsolatos költségnek.

Budapest, 2011. május 19.

Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró

