

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Elek Zsolt ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek dr. Németh Péter és dr. Vönöczky Katalin jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 2010. november 9. napján kelt 30.K.27.106/2010/4. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 30.K.27.106/2010/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000 (azaz tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 36.000 (azaz harminchatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2003-2007. évekre személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A megbízólevelet a felperes 2008. november 6-án vette át.

A felperes 2008. december 29-én önellenőrzési bevallást nyújtott be 2002. évre, amelyben 49.028.326 forint összegű egyéb jövedelmet tüntetett fel, az ennek kapcsán folyószámláján előírt 19.323.722 forint adót nem fizette meg.

A felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvre 2009. július 9-én tett észrevételében kérte a 2002. évre vonatkozó önellenőrzési

bevallásában feltüntetett jövedelem 2003. évi nyitótételként történő figyelembe vételét, ennek megfelelően a revízió által felállított mérlegek módosítását. Becsatolta az adóhatóság által 2009. január 6-i keltezéssel kiállított 2002. évi jövedelemre vonatkozó „jövedelemigazolást”, amely azt tartalmazza, hogy a bevallás és önellenőrzés adatai alapján a felperesnek 49.028.326 Ft jövedelme és 19.431.330 Ft szja fizetési kötelezettsége keletkezett.

Az adóhatóság az elsőfokú határozatban azt állapította meg, hogy az ellenőrzéssel érintett bevallások megfelelnek a jogszabályok rendelkezéseinek. Határozatának indokolása szerint a szja alapokra becslést végzett, 2004. évre forráshiányt, 2003., 2005., 2006. és 2007. évekre pedig forrás többletet állapított meg a bevételek és a kiadások egybevetése alapján. 2004. évre azért nem írt elő adókülönbözetet, mert a becslési eljárás keretében végzett pénzforgalmi szemléletű számítás során kimutatható forráshiány egy része a KSH által közölt létminimum értékek alapján megállapított megélhetési költségek miatt keletkezett, és erre az évre az ismert bevételek és kiadások nagyságrendileg azonosak, így a forráshiány a becslés bizonytalanságából is fakadhat. Rögzítette azt az álláspontját, hogy a 2002. évre vonatkozó önrevízióval bevallott jövedelem 2003. január 1-én nyitó tételként nem számolható el, ezzel 2003-2007. évi pénzforgalmi mérleg nem módosítható.

Az alperes a 2010. január 13-án kelt 2239430333. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A fellebbezésben előadottakra figyelemmel utalt arra, hogy a felperes jogszerűen hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 46.§ (3) bekezdésére, de felhívás ellenére sem bizonyította hitelt érdemlően az általa megjelölt pénzösszeg forrását és rendelkezésre állását, ezért ez - az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében- nyitó tételként nem fogadható el. A jövedelemigazolás csak az önellenőrzési nyomtatvány befogadását igazolja, és az adófizetés elmulasztása miatt az önellenőrzés ténylegesen nem történt meg. A felperes azzal, hogy nem teljesítette 19.323.722 forint összegű adófizetési kötelezettségét, kivonta az adózás alól az önellenőrzésben bevallott összegű adóköteles jövedelmét, illetve nem igazolta a figyelembe venni kért összeg esetleges adómentességét sem. A felperes által megjelölt összeg rendelkezésre állása csak az adó megfizetésével válhatna bizonyítottá, forrása pedig a felperes által becsatolt ezt alátámasztó dokumentumok, igazolások, adatok alapján, és ezek elmaradásának jogkövetkezményeit a felperesnek kell viselnie.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok indokolásának hatályon kívül helyezését kérte,. Érvelése szerint az alperes jogszabálysértően járt el akkor, amikor nem fogadta el a 2002.

évben felmerült és nála megtakarításként keletkezett önellenőrzéssel bevallott jövedelmet 2003. január 1-ei nyitó tételként.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Tévesen hivatkozott az alperes arra, hogy egy megszerzett pénzösszeg rendelkezésre állása a bevallott jövedelem adó vonzatának kiegyenlítésével válhat bizonyítottá mivel ez önmagában nem elégséges, és az alperesi határozatban megfogalmazottak szerint sem mellőzhető az önellenőrzéssel bevallott összeg rendelkezésre állásának hitelt érdemlő igazolása, ami az adózó terhére esik.

A felperes az adóhatóság által kiállított jövedelemigazolás kapcsán a pénzösszeg származására, a megtakarítás formájára nézve még tényállítást sem tett, ezért bizonyítási kötelezettségének az Art. 109.§ (3) bekezdésében előírt módon nem tett eleget. A jövedelemigazolással a felperes csak azt igazolta, hogy az adott évben mennyi volt az adóhatóság felé bevallott jövedelme, mivel a jövedelemigazolás nem alkalmas annak bizonyítására, hogy az abban szereplő összeg ténylegesen a felperes rendelkezésére állt volna. Téves az a felperesi álláspont is, mely szerint ha revízió a vizsgált alá eső évekre elfogadta a nyilvántartásban szereplő összegeket a pénzforgalmi mérleg forrásoldalán, akkor a jövedelemigazolásban feltüntetett összeget is el kellett volna fogadnia nyitó tételként. Az adóhatóság ugyanis az adóbevallásokban szereplő összegeket, mint bevételeket fogadta el, a 49.028.326 forintra azonban a felperes megtakarításként hivatkozott, de ez az összeg rendelkezésre állásának bizonyítatlansága miatt nem vehető figyelembe. A forrás, a megtakarítás tekintetében egyébként sem az alperesnek kellett a tényállást tisztáznia, illetve bizonyítania, ezt a felperesnek kellett volna hitelt érdemlően igazolnia, és az ennek kapcsán mutatkozó bizonyítatlanság az ő terhére esik. A felperes bizonyíték nélküli előadásai és érvelései nem alkalmasak a keresettel támadott határozatok jogszabálysértő voltának alátámasztására.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Érvelése szerint téves az az ítéleti megállapítás, mely szerint nem tudta hitelt érdemlően igazolni a 49.028.306 forint nyitó tételkénti rendelkezésre állását. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság által kiállított jövedelemigazolás közokirat, amellyel szemben az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdései értelmében az alperesnek kellett volna bizonyítania az összeg elköltését, de ezt nem tette meg, ezért a nem bizonyított tény vagy körülmény a terhére nem értékelhető.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását

kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. [Pp. 275.§ (1) és (2) bekezdései]

Az iratokból megállapíthatóan, a felperes által sem vitatottan az adóhatóság a felperesnél a vizsgált adóévekre az Art. 109.§-a szerinti becslési eljárást folytatott le. A becslési eljárásra pedig az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdései szerinti általános szabályoktól eltérő speciális szabályok vonatkoznak. Ez utóbbiak értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Az Art. 109.§ (3) bekezdése továbbá kimondja azt is, hogy 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. Rámutat továbbá a Legfelsőbb Bíróság a jelen ügyben irányadó bizonyítási szabályok kapcsán arra is, hogy az adózó terhére a becslési eljárás kivételével a nem bizonyított tény, körülmény nem értékelhető. [Art. 97.§ (6) bekezdése] Ez utóbbi szabályból pedig az következik, hogy amennyiben az adózó az Art. 109.§ (3) bekezdése szerinti hitelt érdemlő bizonyításnak nem tud eleget tenni, a kétséget kizárólag nem igazolt, nem bizonyított tény nem a javára, hanem a terhére kell értékelni, és e körben a bizonyítás nem kötött, hanem szabad, azaz a megállapított adóalaptól való eltérés bizonyítására bármilyen bizonyítási eszköz felhasználható, amennyiben az hitelt érdemlő.

Helyesen állapította meg tehát a megyei bíróság, hogy a közigazgatási és a peres eljárásban nem az alperest hanem a felperest terhelte a bizonyítást, tehát nem az alperesnek kellett igazolnia egy adózó által állított összeg elköltését, hanem az adózónak kellett volna hitelt érdemlően igazolnia az összeg megtakarításkénti, fedezetkénti rendelkezésre állását.

Az adóhatóság a revízió során az első- és a másodfokú határozatban, továbbá a megyei bíróság az ítéletében megalapozottan és iratszerűen rögzítette, hogy a felperes a jövedelemigazolás alapján nyitó tételként megtakarításként olyan összeget kívánt elfogadtatni, amelynek rendelkezésre állására vonatkozóan felhívás ellenére sem jelölt meg semmilyen adatot, tény, körülményt, nem csatolt be konkrét - a bevallásban foglaltakat alátámasztó -

dokumentumokat hanem az Art. 47.§ (3) bekezdésére hivatkozással kifejezetten elzárkózott az adatszolgáltatástól, a bizonyítéknyújtástól.

Az előzőekben ismertettettek miatt az alperes, és a megyei bíróság határozatának indokolásában megalapozottan, okszerű, helyes és teljes körű bizonyítékértékelés alapján rögzítette, hogy a perbeli ellenőrzés ideje alatt 2002. évre benyújtott önellenőrzési bevallásban feltüntetett összeg hitelt érdemlő adattal alá nem támasztott olyan összeg, amely kapcsán még az adó sem került megfizetésre és ez valamint az ennek alapján kiállított jövedelemigazolás az Art. 109.§ (3) bekezdése szerinti bizonyítási szabályra figyelemmel nem fogadható el forrást, megtakarítást, nyitó tételt igazoló hitelt érdemlő bizonyítékként. Nyitó tételként ugyanis csak olyan összeg vehető figyelembe, amelynek forrása, tényleges megtakarításkénti rendelkezésre állása is hitelt érdemlően igazolt, kétséget kizáróan bizonyított. Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy a felperes által hivatkozott jövedelemigazolás nem vitásan közokirat, de ez kifejezetten utal arra, hogy kiállítására a bevallás és önellenőrzés adatai alapján került sor, és nincs egyetlen olyan eleme sem, amely az abban feltüntetett összeg megtakarítását alátámaszthatná, rendelkezésre állását igazolhatná. Az adóhatóság továbbá az elévülési időt megelőző időszakra, 2002. évre ellenőrzést nem folytathatott le csak arra volt jogosult, hogy az elé tártak valóságtartalmát értékelje, amit okszerű bizonyítékértékeléssel, indokolási kötelezettségének is eleget téve a határozatában jogszerűen végzett el.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43.§ (3) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2011. szeptember 8.

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