

Kúria

Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium
Joggyakorlat-elemző Csoport
2013.El.II.1/3-1.

A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának a személyi jövedelemadó megállapítása során alkalmazott becslési eljárással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat vizsgálata eredményéről készített összefoglaló véleményének:

Összegző megállapításai

1.1. Bevezető gondolatok

A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportja a személyi jövedelemadó megállapítása során alkalmazott becslési eljárással kapcsolatos vizsgálata komplex jellegű, hiszen a csoport munkájában bírák, elméleti és gyakorlati szakemberek vettek részt. Elsősorban az ítélkezési gyakorlat elemzése, és az abból levonható következtetések feltárása volt a cél, de természetesen a vizsgálat során figyelmet fordítottunk az adóhatósági gyakorlat jogszerűségének áttekintésére, és arra is, hogy az alkalmazandó joganyag megfelel-e az uniós és az alkotmányossági követelményeknek. Az elméleti és gyakorlati szakemberek közreműködése a tárgyhoz tartozó nemzetközi tapasztalatok áttekintésére is lehetőséget adott, így a Csoport megbeszélésein olyan nemzetközi vonatkozású kérdések is felmerültek, amelynek vizsgálata hasznosnak bizonyult a honi gyakorlat elemzése szempontjából is.

A Csoport vizsgálódásait és a módszerek kialakítását is áthatotta az a gondolat, hogy a jogszabály alkalmazása során figyelemmel kell lenni az adózó speciális helyzetére, és arra, hogy az általánostól eltérőek a bizonyítási szabályok.

Általánosságban elmondható, hogy az egy teljes évre lefolytatott, és nagy alapossággal elvégzett vizsgálat a bírósági gyakorlatban alapvető hiányosságot nem tárt fel, és az ítélkezési gyakorlat is egységesnek minősíthető. Ez ugyanakkor nem jelenti azt, hogy nincsenek jogértelmezési nehézségek, és olyan törvényi szakaszok, ahol a csoport tagjainak többsége a jogszabály módosításának indokoltságát vetette föl.

A vizsgálatnak az is fontos megállapítása, hogy ennél a pertípusnál a bizonyítás módszerének, az időrendiségnek és az adózó megfelelő tájékoztatásának döntő jelentősége lehet, figyelemmel a részben már említett, speciális bizonyítási rendszerre. Az adózót jogait védő garancia-rendszer jogszabályi hátterének áttekintéséhez is segítséget nyújthat jelen vizsgálat, s a vizsgálati anyag több helyen utal a lehetséges irányokra.

Szükséges ismételt hangsúlyozni, hogy az aktavizsgálattal érintett ügyekben az Art. 2006. július 17. napjától hatályon azon szabályai, amelyeket a 2006. szeptember 15. napját követő vagyonszerzésekre kell alkalmazni, és amelyek kötött bizonyítást írnak elő (109. § (3)-(4) bekezdései) nem kerültek alkalmazásra. Ilyen ítélkezési gyakorlat hiányában a Joggyakorlat-elemző Csoport a jogszabály mikénti hatályosulására nézve megállapításokat nem tehetett.

1.2. Az ún. teljességi nyilatkozat

A vagyongyarapodási vizsgálattal érintett magánszemélyek egy része az ellenőrzési, illetve a közigazgatási hatósági, továbbá az elsőfokú bírósági eljárásban nem jogi képviselővel, hanem személyesen jár el. Ennél fogva az ún. teljességi nyilatkozatra történő felhívás kapcsán nem biztos, hogy a számára megfelelő, javára szóló törvényes lehetőséget választja, és megtörténik az is, hogy a nyilatkozat kitöltése során jóhiszemű magatartása ellenére (pl. az időtávlát, vagy meg nem őrzött dokumentumok miatt) utóbb nehezen korrigálható, vagy magára nézve terhelő adatokat szolgáltat. Ennek előfordulását lehetővé teszi az is, hogy a vagyongyarapodási ügyekben alkalmazott ún. teljességi nyilatkozatot, mint speciális jogintézményt az Art. nem ismeri, nem szabályozza.

1.3. Nyitótétel

Az adóhatóság az adózó által előadott tények és adatok valóság tartalmát az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszak tekintetében is vizsgálhatja, amennyiben az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ebben az időszakban keletkezett. Fontos azonban azt is rögzíteni, hogy az adóhatóság elévült időszakra ellenőrzést nem végezhet, így a jogszabály nem írja elő az elévült időszak megtakarításai tényének, jogcímének és összegének feltárását. Az adóhatóságnak és a bíróságnak minden olyan adózó által indítványozott bizonyítást le kell folytatnia, amely alkalmas és szükséges a vitatott releváns tény, a nyitótétel meghatározásához. Elvi szinten két korlátot szükséges figyelembe venni, ha azt a kérdést vetjük fel, hogy az adóhatóságnak kell-e bizonyítania a pénzforgalmi mérleg nyitótételét. Egyfelől az ellenőrzött adóidőszak határai, másfelől az adó megállapításához való jog elévülési határideje jelent korlátot. A vizsgálattal érintett ügyek többségében az ellenőrzés kezdő időpontja megegyezik a legutolsó, még el nem évült adóévvel. Ezekben az esetekben az adóhatóság nem jogosult arra, hogy ellenőrzési cselekményt végezzen, hogy bizonyítást folytasson a már elévült adóidőszakra vonatkozóan.

1.4. Az idősoros pénzforgalmi kimutatás

A Joggyakorlat-elemző Csoport az idősoros pénzforgalmi kimutatást olyan módszernek ítélte, amely alkalmas a valószínűsített adóalap megállapítására, azaz a bevételek és kiadások egybevetését követően a forráshiányok megállapítására. Az

adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

Egy ténylegesen felmerült kiadás fedezeteként csak a ténylegesen rendelkezésre álló és erre fordított pénzösszeg vehető számba, a bankszámlán lévő összeg csak akkor szolgálhat fedezetként, ha azt az adózó felvette és az adott kiadásra forrásként ténylegesen felhasználta. Ha a kiadások készpénzalapúak voltak, akkor a bankszámlán lévő összeg figyelembe vételére nincsen lehetőség. A bankszámlára eszközölt befizetések az adózó kiadásának minősülnek, a bankszámláról történő felvételek pedig bevételnek tekintendők.

Az idősoros készpénzforgalmi kimutatás felállításánál a házastárs forrástöbbletét figyelembe kell venni, erre értelemszerűen akkor kerülhet sor, ha erre az adózó kifejezetten hivatkozik és a házastársnál szja adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló vagy kapcsolódó ellenőrzés adatai vagy más bizonyítékok ezt alátámasztják.

Az idősoros pénzforgalmi kimutatás kapcsán kiemelt jelentősége van az ebbe felvett adatoknak, és annak is, hogy ez minél előbb áttekinthető, követhető formában rendelkezésre álljon a revízióval érintett adózónak, hiszen csak ebben az esetben van lehetősége arra, hogy éljen az ellenbizonyítás lehetőségével, a hitelt érdemlő adatok szolgáltatásával.

Az idősoros pénzforgalmi kimutatás mellett a valószínűsített adóalap megállapítására alkalmas más módszerek is létezhetnek, azonban ilyen kidolgozott módszer alkalmazása a vizsgált gyakorlatban nem merült fel.

1.5. Az értesítési kötelezettség

A vizsgálat során tisztázni kellett, hogy az adózót értesítették-e külön a becslés alkalmazásáról, vagy ha ez nem történt meg kialakult-e jogvita. Tény, hogy az értesítés a vizsgált ügyek 64,9%-ban elmaradt, ám ennek ellenére csupán 6,6%-ot tett ki az emiatt benyújtott kifogások aránya. A bizonyítási teher általános jogi fogalma azt jelöli, hogy kinek a terhére esik a bizonyítatlanság, melyik fél viseli valamely tény nem bizonyított voltából eredő joghátrányokat. Könnyen belátható, hogy a speciális bizonyítási szabályok miatt garanciális jelentősége van az értesítés megtörténtének, tehát annak, hogy az adózó tudomást szerezzen a tényről.

1.6. A kapcsolódó vizsgálatok

Az áttekintett ítélkezési gyakorlat szerint a forrás megszerzésének hitelt érdemlő bizonyítása túlmutat egy ügylet esetleges megtörténtének okirati igazolásán. A becslési eljárás esetén az adózó számára biztosított igazolási lehetőség kapcsán az adóhatóságot terhelő tényállás-tisztázási kötelezettség csak az adózó által felajánlott bizonyíték

vonatkozásában értelmezhető.

A kapcsolódó vizsgálat elrendelésére akkor kerül sor, ha a vizsgálat alá vont adózó állítását a kapcsolódó vizsgálattal érintett adózó bevallása vagy az érintett más adózó bevallása, illetve a nála korábban végzett ellenőrzés eredménye nem támasztja alá és a törvény egyéb rendelkezése nem zárja ki a kapcsolódó vizsgálat elrendelését.

Rögzíthető, hogy amennyiben az adózó olyan forrásra hivatkozik, amely az adóvizsgálattal nem érintett harmadik személyt érint (szerződéses kapcsolat, családi kapcsolat, stb.), a tényállás-tisztázási kötelezettség keretén belül indokolt a harmadik személy céllenőrzése, mert csak ilyen módon tisztázható az eljárás során, hogy rendelkezett-e a szükséges fedezettel az adott magánszemély vagy gazdasági társaság a forrás biztosításához. Az is tény, hogy ezen esetek mintegy felénél az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatot folytatott le, s ebből megállapítható, hogy a kapcsolódó vizsgálat intézménye jelenleg is hatékonyan szolgálja a tényállás tisztázását, az adóhatóság a jelen gyakorlat szerint él ezen jogintézménnyel.

1.7. A KSH létminimumértékek figyelembe vételének lehetősége

A KSH adatai kisegítő jellegűek, mivel az adóhatóságnak meg kell becsülnie egy átlagos létfenntartási költséget, használatuk – különösen adatszolgáltatás hiányában – konkrét jogi normát nem sért. Amennyiben az adóhatóság a vagyonosodási eljárásban a KSH létminimum értékeit alkalmazza az adózó kiadásaira, a központi adatoktól való eltéréshez részleteiben kimunkált, és igazolt adózói költségkimutatás szükséges.

1.8. Záró gondolatok

A Joggyakorlat-elemző Csoport több hónapos kutató és elemző-vitázó munkája során számos értékes, olykor egymásnak ellentmondó gondolat, javaslat és megállapítás merült fel. Az ellentmondások feloldására számos esetben a többségi szavazás módszerét kellett alkalmazni azzal, hogy valamennyi kisebbségben marad vélemény is helyet kap a Joggyakorlat-elemző Csoport munkáját képező teljes anyagban.

2.1. A csoport által tett javaslatok, ajánlások

2.1. Az ún. teljességi nyilatkozathoz kapcsolódó javaslat

A vizsgálatot végző Joggyakorlat-elemző Csoport álláspontja szerint törvényben kellene rögzíteni, hogy az ún. teljességi nyilatkozat alkalmazására az ellenőrzés mely szakaszában kerülhet sor, teljesítése kötelező-e vagy sem, ha igen milyen határidő alatt,

az beszámít-e vagy sem az ellenőrzés határidejébe, és azt is, hogy elmulasztása jár-e, ha igen akkor milyen jogkövetkezéssel. Ilyen tartalmú rendelkezések megalkotását indokolná az is, hogy a hatályos jogszabályok értelmében az adózótól csak hitelt érdemlő adatok fogadhatók el a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés igazolására, és a joggyakorlat elemzéssel nem érintett bevallási időszakokban már a kötött bizonyítás szabályai lesznek irányadók, amelyekre figyelemmel az adózó garanciális jogainak érvényesülését még az eddiginél is jobban biztosítani kell. A Joggyakorlat-elemző Csoport ezért egyértelműen az Art. kiegészítését javasolja. Célszerű egy olyan szabály megalkotása lenne, amely kizárná az ún. teljességi nyilatkozat tételét az ellenőrzési eljárás megkezdésekor. Az írásbeli nyilatkozat megtételére – az ellenőrzés időtartamába nem számító – legalább 30 napos határidőt lenne szükséges biztosítani.

2.2. Az értesítési kötelezettséghez kapcsolódó javaslat

A bizonyítási teher általános jogi fogalma valamennyi jogágban azt jelöli, hogy kit terhel a bizonyítatlanság, azaz melyik fél viseli valamely tény nem bizonyított voltából eredő joghátrányokat. Szabályozása garanciális jellegű, az általános szabályokhoz képest speciális, tartalmában a teher megfordulását jelentő normák alkalmazása esetén indokolt annak elvárása, hogy az érintetteket erről értesítsék. Tekintettel arra, hogy az adóbecslés, - jóllehet jellemzően önhibán alapulóan -, az adózó jogait korlátozó jogintézmény, ezért szükséges az eljárási szakaszhatár Art-beli kifejezett meghatározása, és az értesítési kötelezettség szabályozása. Ezt indokolja az is, hogy a becslés jogalapja beálltának más a súlya például egy illeték ügyben [108. § (3) bekezdés a) pont] és más az ún. vagyonosodási ügyben.

Budapest, 2014. június 25.

Dr. Lomnici Zoltán s.k.
a joggyakorlat-elemző csoport vezetője