

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Pónya Zoltán ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Ruthner Éva jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Komárom-Esztergom Megyei Bíróság 2007. szeptember 13-án kelt K.21.216/2006/14. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 15. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem és a felperes által Kfv.35.479/2007/3. szám alatt előterjesztett csatlakozó felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Komárom-Esztergom Megyei Bíróság K.21.216/2006/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint első fokú és 250.000 (kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilencszázezer) forint kereseti, 1.645.500 (egymillió-hatszáznegyvenötezer-ötszáz) forint felülvizsgálati és 822.700 (nyolcszázhuszonkétezer-hétszáz) forint csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes az ügyvezetése alatt álló ... Kft-nek (továbbiakban Kft.) 1999 előtt 17.850.000 Ft, 1999-2003-ig 69.500.000 Ft tagi kölcsönt nyújtott. A felperes bevallott bruttó jövedelme 1990-1998-ig összesen 1.355.130 Ft, 1999-2003-ig pedig összesen 4.561.750 Ft volt.

Az adóhatóság a felperesnél 1990-2003 évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó (továbbiakban szja) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Ennek során a felperes úgy nyilatkozott, hogy a tagi hitelekre az 1998-ban ajándékba kapott 1.050.000 DEM (német márka) nyújtott fedezetet. Nyilatkozatának alátámasztására csatolta az 1998. december 14-én

kelt szlovén nyelvű szerződést, és tanúbizonyítást ajánlott fel. A felperes kiadásai a vizsgált időszakban a fizetett biztosítási díjból, a személygépkocsi vásárlására fordított összegből és az erre fizetett havi 75.000 Ft-os részletből, a Kft. 750.000 Ft-os üzletrészből, a megélhetésre fordított kiadásokból és a tagi kölcsönökből tevődtek össze.

A revízió eredményeként hozott határozatban az első fokú adóhatóság kötelezte a felperest 27.424.550 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 13.712.275 Ft adóbírság, 13.441.557 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 8429897890 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108-109. §-ában foglaltak alapította. Határozatában megállapította, hogy a felperes vagyongyarapodása nem arányos a bevallott és legalizált jövedelmi viszonyaival, ezért az adó alapját becslés alkalmazásával valószínűsítette. A felperes fedezetlen kiadásait 1999-ben 3.000.000 Ft-ban, 2000-ben 21.500.000 Ft-ban, 2001-ben 2.000.000 Ft-ban, 2002-ben 24.600.000 Ft-ban, 2003-ban pedig 20.650.000 Ft-ban állapította meg. 1999 évre - az elévülésre tekintettel - adókötelezettséget nem írt elő. Határozatában utalt arra, hogy a felperes a német márka Magyarországra történő beérkezését, átváltását, megőrzését, tagi kölcsönre fordítását hitelt érdemlően nem igazolta. Az alperes a fedezetlen kiadást (a tagi kölcsönök összegét) egyéb összevonandó jövedelemként határozta meg és ennek alapján írta elő a felperes adófizetési kötelezettségét.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy megváltoztatását kérte, vitatta azok megalapozott és jogszerű voltát, a becslés jogalapját, a határozatokban levont ténybeli és jogkövetkeztetéseket. Azzal érvelt, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolta. Sérelmezte, hogy az alperes nem fogadta el a becsatolt okiratokat, nem adott helyt a tanúbizonyítás iránti indítványának, és nem tett eleget a tényállás felderítési kötelezettségének.

A megyei bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az „alperest új eljárásra kötelezte”, jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes nem tett eleget az Art. 97. § (4) és (6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének, mivel mellőzte a tanúbizonyítás lefolytatását, de ezt a megyei bíróság a peres eljárás során pótolta.

Önmagában a tagi kölcsönök nyújtása nem alkalmas a vagyongyarapodás megállapítására, és nem teremti meg a becslés jogalapját, mivel a

felperes még az adóhatósági vizsgálat megkezdése előtt - 2.500.000 Ft kivételével - lemondott a Kft-vel szemben fennálló követeléseiről. Ezért kizárólag a 2003. szeptember 23-án nyújtott 2.500.000 Ft-os tagi hitel tekinthető olyan összegnek, amely a felperes esetében vagyongyarapodásként figyelembe vehető, és a becslési eljárás is csak e tekintetben folytatható le, ha „további feltételek” is fennállnak.

Az új eljárásra - a tagi kölcsönnyújtás valós voltának és feltételeinek tisztázása érdekében - előírta a Kft. volt tagjainak meghallgatását is, esetlegesen szakértő bevonását, mert nem találta életszerűnek a nagy összegű tagi kölcsön szinte teljes mértékű elengedését sem. E körben rögzítette azt is, hogy a felperes a peres eljárás során nem bizonyította, hogy az ajándék összegét a tagi kölcsönhöz milyen mértékben használta fel.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását, vagy a megyei bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára.

Az alperes azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseiben, 108-109. §-aiban, a Pp. 164. § (1) bekezdésében, 166. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Fennállt a becslés jogalapja, annak módszere is jogszerű volt, a tényállást a jogszabály által számára előírt körben bizonyította, határozata nem jogszabálysértő. A tagi kölcsönök ténye nem volt vitatott, és a felperes ellenőrzött időszakokra bevallott adóköteles jövedelme ezekre nem biztosított fedezetet. A felperes nem igazolta hitelt érdemlően olyan összeg rendelkezésre állását, amely a nagy összegű tagi hitel nyújtását lehetővé tette volna.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, vagy hatályon kívül helyezés mellett a megyei bíróság kötelezését új eljárásra és új határozat hozatalára.

A felperes azzal érvelt, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolta. A jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 215. §-ában foglaltaknak. A megyei bíróságnak a rendelkezésre álló adatok alapján kereseti kérelmének helyt adó döntést kellett volna hoznia, tévesen írta elő további bizonyítás és új eljárás lefolytatását a tagi kölcsönök valós voltára és azok elengedésére vonatkozóan. Jogszabálysértően alkalmazta az Art. rendelkezéseit az 1990. évi XCI. törvény (továbbiakban régi Art.) szabályai helyett. Az adóhatóság az adó-megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakot nem vizsgálhatta volna, mivel az Art. 109. § (3) bekezdésének második mondata kizárólag a 2002. január 1. utáni szerzések esetén alkalmazható.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A felek közötti jogvita adójogi jogviszonyból ered, ezért elbírálására nem a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) az irányadó, hanem az Art, mivel ez a Ket-hez képest speciális szabályokat rögzít.

Az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése szerinti szabályozásból következően az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége nem korlátlan, és nem is kizárólagos. Az adóhatóságot a bizonyítási kötelezettség csak addig terheli, amíg ezt a törvény nem teszi az adózó kötelezettségévé vagy erre nem az adózó számára ad lehetőséget.

A perbeli esetben a bizonyításra az Art. 108-109. §-ai - az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése szerinti szabályozáshoz képest - speciális rendelkezéseket rögzítenek, ennél fogva kizárólag ezeket lehet és kell alkalmazni. Kiemeli továbbá a Legfelsőbb bíróság azt is, hogy az Art. 97. § (6) bekezdése értelmében a becslési eljárás esetén - az általános szabályoktól eltérően - az adózó terhére értékelhető a nem bizonyított tény, vagyis az adózó terhére kell értékelni, ha nem bizonyítja vagyongyarapodása általa állított fedezetét.

Az adóhatóság az ellenőrzés és az adóigazgatási eljárás során vizsgálhatja az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adó-megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ebben az időszakban keletkezett. A felperes által hivatkozott régi Art. 66/A. § (3) bekezdését a 2001. évi LXXIV. törvény 111. §-a egészítette ki e szabályozással, és 154. §-a - a felperes érvelésével ellentétben - nem akként rendelkezett, hogy csak a 2002. január 1. utáni jövedelemszerzések esetén alkalmazandó, hanem akként, hogy e kiegészítés 2002. január 1-jétől hatályos, és alkalmazni kell a hatálybalépést követő ellenőrzések és az adóigazgatási eljárások során. A felperes által hivatkozott 2001. évi LXXIV. törvény 166. §-ának (3) és (4) bekezdése pedig nem az adóellenőrzésre és nem a becslési eljárásra irányadó átmeneti, illetve hatályba léptető rendelkezéseket rögzít.

A becslésre vonatkozó szabályok - lényegüket tekintve - azonosak a régi Art-ban és az Art-ban. Az eltérést az általános forgalmi adó becsléssel történő megállapításának régi Art-tól eltérő szabályozása jelenti.

A perbeli esetben az adóhatóság nem az Art. 109. § (3) bekezdésének 2006. július 17-től hatályos - és a hitelt érdemlő bizonyítékok körét konkrétan meghatározó - szabályozását, hanem az ezt megelőzően hatályban volt rendelkezéseket alkalmazta.

A régi Art. 60/A. §-a, a 66/H. §-a és az Art. 109. § (3) bekezdése szerint a becsléssel megállapított adólaptól való eltérést az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Ez tehát az adózónak nem kötelessége, hanem joga, amit lehetővé kell tenni. Hitelt érdemlőnek azonban csak az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma megfelelően alátámasztott, formája, tartalma, jellege, más adatokkal történő egybevetethetősége és alátámasztottsága folytán alkalmas az igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására. (Kfv.I.35.496/2006/4., Kfv.I.35.320/05., Kfv.I.35.297/05.)

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésre álló iratokból megállapította, hogy a Kft. részére nyújtott tagi kölcsönök tényét, időpontját,összagszerűségét a Kft-nél lefolytatott ellenőrzés iratanyaga alátámasztja, azt a felperes nem vitatta, alperes elfogadta, tehát ezeket mindkét fél valós, megalapozott, okiratokkal alátámasztott, bizonyított ténynek tekintette. Ennél fogva e körben semmiféle további bizonyítás nem folytatható le.

Az Art. 109. § (1) bekezdése szerinti az alperest a bizonyítás abban a körben terhelte, hogy a felperes vagyongyarapodásával és életvitelére fordított kiadásai arányban áll-e vagy sem az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege. Ilyen esetben az alperesnek azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a felperesnek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

Az alperes a perbeli esetben vizsgálta, hogy a felperes a tagi kölcsönök nyújtásához milyen fedezettel rendelkezhetett, mit tartalmaznak bevallásai, milyen összegűek voltak a kiadásai és bevételei. Az alperes a becslést arra alapította, hogy a felperes kiadásai (tagi kölcsönei révén) jelentősen meghaladták a bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső jövedelmeit. Az alperes minden kétséget kizáróan bizonyította, hogy a vizsgált időszakban nyilvánvaló aránytalanság áll fenn a felperes bevallás szerinti jövedelme és az általa nyújtott tagi kölcsönök összege között, ezért fennállt a becslés jogalapja.

Az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adólaptól való eltérést nem az adóhatóságnak kell vizsgálnia, e körben bizonyítási kötelezettség nem az adóhatóságot terheli, hanem ezt az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. E törvényhely a jogalkalmazó (az adóhatóság és a bíróság) számára azt a követelményt fogalmazza meg, hogy az adózó által szolgáltatott adatokat kizárólag hitelt érdemlő volta esetén fogadhatja el.

A perbeli esetben pedig nincs olyan felperes által szolgáltatott hitelt érdemlő adat, (ilyet a perben lefolytatott bizonyítási

eljárás alapján a megyei bíróság sem állapított meg), amely a rendelkezésre álló dokumentumokkal (Kft. könyvelési anyagával) ellentétben azt igazolná, hogy 2002-2003 évben a kölcsönök visszafizetésre kerültek volna, vagy, hogy az összesen 82.850.00 Ft-ról a felperes ellenérték nélkül lemondott volna. A jogvita eldöntése szempontjából egyébként sem a tagi kölcsönök elengedésének, hanem a forrásának van jelentősége. A megyei bíróság tehát a bizonyításra vonatkozó szabályok téves értelmezése és alkalmazása folytán írta elő a tagi kölcsön valós voltának, illetve "életszerűtlen" elengedésének további vizsgálatát és e körben az alperes további bizonyítási kötelezettségét.

A felperes bizonyítékai kizárólag a német márka Magyarországra kerülését igazolják. A felperes semmilyen hitelt érdemlő bizonyítékot nem ajánlott fel annak igazolására, hogy 1998-2003-ig a német márka rendelkezésére állt volna, illetve, hogy ennek átváltását hogyan, mikor, hol, milyen címletekben eszközölte, a pénzt hol őrizte, értékállóóságát hogyan biztosította, mint ahogyan arra nézve sem, hogy a tagi kölcsönöket az 1998-ban ajándékba kapott és 2003 év végéig is folyamatosan rendelkezésére álló összegből finanszírozta volna.

Tekintettel arra, hogy a felperes a peres eljárás során - a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva - sem szolgáltatott olyan hitelt érdemlő adatot (kétséget kizáró bizonyítékot), amely igazolhatta volna, hogy a jelentős összegű tagi kölcsön forrása minden esetben az ajándékba kapott német márka lett volna, az alperes határozata érdemben megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság ítéletének perköltségre vonatkozó rendelkezései a Pp. 78. § (1) bekezdésében, az illetékekre vonatkozó pedig az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontjában, 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2008. november 27.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró