

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Vilmányi Ágnes ügyvéd által képviselt I.r. és II. r. felpereseknek az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Észak-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály, ügyintéző dr. Lévai Ildikó jogtanácsos) által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróságon 12.K.27.042/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2008. június 19-én kelt 12.K.27.042/2008/9. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperesek részéről 10. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 12.K.27.042/2008/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az I. r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.012.200 (egymillió-tizenkétezer-kétszáz) forint, a II. r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 233.500 (kettőszázharminchéromezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesek tulajdonában álló Z. és T. Betéti Társaságnál (a továbbiakban: Bt.) 2001-2005. évekre folytatott adóellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a beltag I.r. és a kültag II.r. felperes cégüknek fele-fele arányban 2001. január 1-jei nyitóállománnyal 20.913.332 Ft tagi kölcsönt nyújtottak. Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a II.r. felperesnél 2001-2005. évekre, az I.r. felperesnél 2001-2003. évekre, majd külön megbízólevél alapján 2004., 2005. évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben adóvizsgálatot végzett.

A vizsgálat eredményeként az elsőfokú hatóság az I.r. felperes terhére a 3436872443 számú határozatával 2001-2003. évekre 3.360.772 Ft, a 2335362365 számú határozatával 2004., 2005. évekre 13.510.464 Ft, a II.r. felperes terhére a 3436872520 számú

határozatával 2001-2004. évekre 3.491.686 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, kötelezve a felpereseket az adókülönbözet, továbbá adóbírság, és késedelmi pótlék megfizetésére.

Határozatai indokolásában az elsőfokú adóhatóság rögzítette, hogy az I.r. felperes nyugdíjas volt, személyi jövedelemadó bevallást 2001-2003. években munkáltatóján keresztül nyújtott be, míg 2004-2005. években személyi jövedelemadó bevallást nem nyújtott be. A II. r. felperes a vizsgált időszakban nyugdíjas volt, személyi jövedelemadó bevallást nem nyújtott be. A felperesek 2001-2005. években bel-, illetve kültagként a Bt-nek több alkalommal eltérő összegű tagi kölcsönt nyújtottak, amelynek forrásául az USA-ban, ..államban székhellyel rendelkező céget, a P.INC.-et jelölték meg. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a felperesek bevallott adóköteles jövedelme nem állt arányban a vagyongyarapodásukkal és kiadásaiskal, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/2/ bekezdése alkalmazásával az adó alapját becsléssel határozta meg. Az elsőfokú hatóság a 2001-2005. évi adóalapot növelő fedezethiány összegeit egyéb adóköteles jövedelemnek minősítette, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja.tv./ 28.§-ának /1/ bekezdése alapján az eltitkolása éveiben, az összevonás alá eső jövedelmekhez számította hozzá, megállapítva az adófizetési kötelezettségeket.

Az elsőfokú adóhatóság nem fogadta el azon felperesi hivatkozást, hogy kiadásaishoz külföldről származó kölcsön biztosította a megfelelő fedezetet, az adózók által benyújtott bizonyítékok értékelésével azt állapította meg, hogy a becsléssel meghatározott adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal nem igazolták.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a II.r. felperes vonatkozásában a 2007. november 28. napján kelt 1941240438 számú, az I. r. felperes vonatkozásában a 2007. november 29. napján kelt 1941240395 és a 2008. január 8-án meghozott 1941256170 számú határozataival - értékelve az elsőfokú határozatok meghozatalát követően keletkezett, valamint a fellebbezéshez csatolt iratokat - az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.

A felperesek keresetükben az első- és másodfokú határozatok megváltoztatását illetve hatályon kívül helyezését kérték. Vitatták a becslési eljárás jogalapját, álláspontjuk szerint az alperes a külföldi cégtől kapott kölcsönt a tagi hitelek fedezeteként jogellenesen nem fogadta el, illetve nem megfelelően értékelte és zárta ki a bizonyítékok köréből az ügylettel kapcsolatosan általuk benyújtott dokumentációt. Az adóhatóság továbbá helytelenül minősítette a hitelezői pozíciókat, és fedezet nélkülinek a hiteleket, a bizonyítási eljárás során elkövetett eljárási

jogszabálysértései az ügy érdemére kihatva törvénysértő határozatot eredményeztek.

Az elsőfokú bíróság az egyesített perben meghozott jogerős ítéletével a felperesek kereseteit elutasította. Indokolásában részletesen értékelte a közigazgatási eljárásban lefolytatott bizonyítási eljárást, az adózók által benyújtott okiratok adóhatósági minősítését, a felperesek bizonyítékait, amelyek alapján megállapította, hogy a hatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, a bizonyítékokat egyenként és összességükben helyesen értékelte, azokból okszerű következtetés levonásával, eljárási jogszabálysértés nélkül helytállóan állapította meg, hogy felperesek a kiadásaikra megfelelő összegű fedezettel nem rendelkeztek. Az I.r. és II.r. felperes a perben a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§-ának /1/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettségük ellenére a keresetükben foglalt állításokat nem bizonyították, így az a tény sem nyert bizonyítást, hogy a valóságban rendelkeztek olyan kölcsönszerződéssel, amely a 2001-2005. évi kiadásaikra elviekben fedezetet nyújtott volna.

Az I.r. és II.r. felperesek felülvizsgálati kérelmükben az ítélet hatályon kívül helyezését és kereseti kérelmük teljesítését kérték. A felülvizsgálati kérelmükben - az ítélet jogszabálysértő voltának alátámasztásaként - hivatkoztak a P.INC.-től kapott kölcsönt igazoló okirati bizonyítékokra, kifejtve, hogy az elsőfokú ítélet sérti a Pp. 3.§ (3) bekezdését, 164.§ (1) bekezdését, 336/A.§ (2) bekezdését, az Art. 108.§ (2) bekezdését, 109.§-át. A felperesek lényegében fenntartották a keresetükben foglaltakat, amelyet álláspontjuk szerint az elsőfokú bíróság jogsértően utasított el.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 108.§-ának /1/ bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Az Art. 109.§-ának /1/ bekezdése értelmében 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. Ez esetben - figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és

az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

Az Art. 108.§-ának /2/ bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, azonban az Art. 109.§-ának /3/ bekezdése lehetőséget biztosít az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

E pertípusban, az úgynevezett vagyonosodási eljárásban meghozott adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valónak fogadja el. Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felpereseknek biztosított igazolási lehetőség alapján lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, benyújtott okirataikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy az alperes határozatában a becslés alkalmazott módszerének megfelelőségét bizonyította, az adó alapjának valószínűsítését jogszerűen végezte, az I.r. és II.r. felperesek azonban a becsült adóalaptól való eltérést hitelt érdemlően nem igazolták.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében részletesen megindokolta az adóhatóság azon megállapításának jogszerűségét, hogy a felperesek jövedelmeiket teljes körűen nem vallották be. Az I.r. és II.r. felperes érvelése a külföldi kölcsönre vonatkozó dokumentumokkal, az egész hitelezési gyakorlattal kapcsolatosan lényegében a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányult, amire a Legfelsőbb Bíróságnak nincs jogszabályi lehetősége.

A felperesek felülvizsgálati kérelmükben hivatkoztak a Pp. 3.§ (3) bekezdése, és a Pp. 336/A.§-a megsértésére, amelynek kapcsán a Legfelsőbb Bíróság rámutat arra, hogy az Art. 109.§-ában foglaltak és a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján egyértelműnek kellett lennie a

jogi képviselővel eljáró felperesek számára, hogy kit, milyen körben terhel a bizonyítási kötelezettség. Az elsőfokú eljárásban a keresetüket a Pp. 164.§-ának (1) bekezdése alapján a felpereseknek kellett bizonyítaniuk, a Pp. 336/A.§ (1) bekezdésében szabályozott hivatalbóli bizonyításnak törvényi feltételek hiányában nem volt helye, és miután a nem bizonyított tény nem része a történeti tényállásnak, illetve az elsőfokú bíróság azt állapította meg - helyesen -, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette, a közigazgatási szerv nem volt köteles a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságának a bizonyítására. A bizonyítékok mikénti értékelését pedig az adóhatározatok részletesen tartalmazzák.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt Art., Pp. jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő, a felülvizsgálati eljárásban felszámítható perköltsége nem merült fel, ezért arról a Legfelsőbb Bíróságnak határoznia nem kellett.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Legfelsőbb Bíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2009. szeptember 17.

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