

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Bilkei-Gorzó Dávid ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a Baghyné dr. Szeleccki Zsuzsanna jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perben a Heves Megyei Bíróság 2009. március 2. napján kelt 2.K.30.049/2008/23. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 27. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Heves Megyei Bíróság 2.K.30.049/2008/23. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kétmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a 2001-2005. adóévekre vonatkozóan személyi jövedelem adónemben végezte bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzését a felperessel szemben, amelynek alapján a felperes terhére 74.226.564 forint adókülönbözetet állapított meg.

A felperes fellebbezése folytán eljár alperes 2007. december 12-én kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A határozat indokolása szerint a felperes kiadásainak forrásaként nem volt elfogadható a B-től 1999. augusztus 12-én kölcsönszerződés alapján származó 150.000.000 forint kölcsön.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, illetve hatályon kívül helyezését kérte. A megyei bíróság a felperes bizonyítási indítványait teljesítve tanúként hallgatta meg a kölcsönügyletben közreműködő személyeket B-t a kölcsönt nyújtó személyt, G. Cs. és G. Cs-né ügyleti tanúkat, valamint dr. G. Cs. közreműködő ügyvédet.

A jogerős ítélet indokolásából kitűnően a meghallgatott tanúk vallomása alátámasztotta, hogy kölcsönadásra sor került, a kölcsönadott összegre vonatkozóan azonban nyilatkozatot nem adtak. A megyei bíróság rámutatott arra, hogy ugyan a kölcsönügyletről készült szerződéseket írásba foglalták (kölcsönszerződés, vételi jogot alapító szerződés, közjegyző előtt tett nyilatkozat, valamint ügyvédi tényvázlat állt rendelkezésre) az okiratok nem bizonyítják a kölcsön tényleges megvalósulását. A megyei bíróság álláspontja szerint a felperes hitelt érdemlő adatokkal nem tudta igazolni, hogy 2001. január 1-én a 150.000.000 forintos kölcsönösszeg a felperes rendelkezésére állt és kiadásainak forrásául szolgált.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, amelyben az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 109.§ (3) bekezdésének, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 1.§ (1), 2.§ (3) bekezdésének, valamint az Art. 1.§ (2) és 1.§ (7) bekezdésének, valamint 97.§ (4) bekezdése, továbbá a Pp. 221.§-ának megsértésére hivatkozott. Előadta, hogy hiteltérlemelő módon tanúkkal és okiratokkal igazolta miszerint B. A. magánszemélytől 150.000.000 forint összegű kölcsönt kapott és sérelmezte, hogy a bíróság a felperes terhére értékelte, hogy az ügyletben közreműködő személyek a pénzt nem számolták meg, a címletekre és az összegre pontosan nem emlékeznek. Rámutatott arra, hogy az ítélet indokolása ellentmondásos, mert a kölcsönügylet érvényességét elismeri, de annak megvalósulását kétségbe vonja. Kifogásolta továbbá, hogy az adóhatóság egy a felperes ellenőrzésétől elkülönülő másik ellenőrzési eljárásban vizsgálta a kölcsönt nyújtó személy jövedelmi és vagyoni helyzetét és a felperessel szemben e külön eljárásban beszerzett bizonyíték felhasználásra került.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte rámutatva arra, hogy a 150.000.000 forintos kölcsönnyújtás vonatkozásában az adóhatóság széles körű bizonyítást folytatott le, kapcsolódó vizsgálat keretében ellenőrizte a kölcsönt nyújtó személyt és azt állapította meg, hogy nem rendelkezett olyan összegű adózott jövedelemmel, amely a kölcsön fedezetéül szolgálhatott.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 108.§ (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108.§ (2) bekezdés értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.

A 109.§ (1) szerint, 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.

A 109. § (3) bekezdés értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra az e fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. 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.

A felperes felülvizsgálati kérelmében vitatta a becslés jogalapját is és sérelmezte, hogy az adóhatóság megyei bíróság által elfogadott becslése nem a valós adóalapot valószínűsíti. A becslés módszere és összegszerűsége vonatkozásában a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a felülvizsgálati eljárásban olyan új körülményre, amely nem volt a megelőző eljárás tárgya, amelyre vonatkozóan a fél a peres eljárásban nem hivatkozott, amelyre nézve bizonyítékait nem jelölte meg, nem lehet hivatkozni (EBH 2002.653.).

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (BH 2002.29.). A bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot köti (BH 1996.505.), ehhez képest a bíróság által megállapított tényállás csak akkor iratellenes, ha az az annak megállapítása alapjául szolgáló adatokat illetően ellenkezik az iratok tartalmával. Nem állapítható meg azonban iratellenesség azon a címen, hogy a bíróság álláspontja egyes bizonyítékokkal ellenkezik, mert ez a körülmény nem iratellenességet támad, hanem a bizonyítékok mérlegelése ellen irányul (BH 1994.639.).

A Legfelsőbb Bíróság annyiban osztotta a felperes felülvizsgálati kérelmében előadottakat, hogy a megyei bíróság önmagával került ellentmondásba, amikor egy részről a kölcsönügylet feltehető megvalósulásáról, másfelől arra vonatkozóan tett megállapítást, hogy a konkrétan átadott pénz összege nem volt megállapítható. Ugyanakkor helyesen jutott arra a végkövetkeztetésre az első fokú bíróság, hogy a felperesnek kellett volna hitelt érdemlő adatokkal

bizonyítani és alátámasztani, hogy a 150.000.000 forint ténylegesen 2001-2005. évi kiadásainak fedezésére rendelkezésre állt (jogerős ítélet 22. oldal 3. és 4. bekezdése).

A Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítélet indokolásából kiemeli azt a megállapítást, amely a kölcsönt nyújtó személy jövedelmi, vagyoni viszonyait ismertette és értékelte (jogerős ítélet 9. oldal utolsó előtti bekezdése). E szerint a kölcsönt nyújtó személy az ellenőrzés során nem tudta hitelt érdemlően igazolni és bizonyítani, hogy a kölcsönügyletbe szükséges pénzeszközzel rendelkezett. A revízió feltárta, hogy ellene 1997-2000. között adóhatósági végrehajtási eljárás volt folyamatban és vagyoni bűnügyi zárlat alatt állt. 1997-2000. között az adóhatóság több esetben megkísérelte tartozásának beszedését, azonban intézkedései nem vezettek eredményre.

A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy az Art. 100.§ (4) bekezdése értelmében megengedett más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményének felhasználása. Ezen lényeges bizonyíték alapján - amellyel kapcsolatos nyilatkozattételi észrevételezési jogának sérelmére a felperes felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott -, megállapítható, hogy hitelt érdemlő adat hiányában a felperesnek kölcsön adott összeg léte és rendelkezésre állása nem bizonyított. Ezért a Legfelsőbb Bíróság osztotta a jogerős ítélet indokolásának ezzel egybecsengő végkövetkeztetését és a jogerős ítéletből mellőzi e végkövetkeztetéssel, logikai ellentmondással álló azon megállapítást, hogy a kölcsönügylet feltehetően megvalósult. A felülvizsgálati kérelemben előadottakkal szemben a felperes által becsatolt okiratok, illetve a meghallgatott tanúk vallomása csupán az ügyletkötést igazolta, de nem bizonyította a 150.000.000 forintos összeg tényleges kölcsönadását.

A fentiekre tekintettel a jogerős ítélet nem ellentétes az Art. 109.§ (3) bekezdésében foglalt bizonyítási szabállyal, illetve nem ellentétes az Art. 1.§ (2) bekezdésében, illetve 1.§ (7) bekezdésében meghatározott alapelvekkel. A jogerős ítélet nem ütközik a közigazgatási eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 1.§ (1) bekezdésében, illetve 2.§ (3) bekezdésében foglalt elvekkel. Az adóhatóság nem sértette meg az Art. 97.§ (4) bekezdése szerinti tényállás tisztázási kötelezettségét, illetve a jogerős ítélet a Pp. 221.§ (1) bekezdésében előírtaknak megfelelően állapította meg az ítélezése alapjául szolgáló tényállást és jelölte meg a bizonyítékokat. A bíróság rendkívül részletes módon értékelte az adóhatósági megállapítás alapjául szolgáló bizonyítékokat és ennek alapján jogszerű végkövetkeztetésre jutott.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta, és az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségére, valamint a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetékre [6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése].

Budapest, 2009. november 5.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró