

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága dr. Imre András és Dr. Bugya József ügyvédek által képviselt felperesnek a dr. Sahin-Tóthné dr. Pocsai Boglárka és Dr. Bakacsi Mónika jogtanácsosok által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Csongrád Megyei Bíróság 2008. november 27. napján kelt 3.K.20.854/2008/8. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 9. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Csongrád Megyei Bíróság 3.K.20.854/2008/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 104.900 (azaz száznégyszer-kilencszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2001-2005. években a ...(továbbiakban: Kft.) ügyvezető igazgatója volt és munkaviszonyban állt a Magyar Posta Rt-nél, ahol az éves bruttó keresete 2001-ben 1.600.000 forint, 2002-ben 1.659.200 forint, 2003-ban 2.889.600 forint, 2004-ben 3.372.000 forint, 2005-ben pedig 3.960.900 forint volt. A felperes a Kft. részére ezekben az években összesen 35.700.000 forint összegű tagi kölcsönt nyújtott.

A felperes 1996-ban tőzsdei ügyleteket végzett, a befektetések összege 18-19.000.000 forint volt, amelyből árfolyamnyereségre tett szert. 1997-2000. években a felperes bemutatóra szóló takarékjegyekkel is rendelkezett, amelyekből 18.000.000 forint bevétele keletkezett, ezt K. I-nek adta át 1999. augusztus 15-én.

A felperes 2001. évben 600.000, vagy 680.000 forintért személygépkocsit értékesített, megélhetési kiadásai átlagos szintűek voltak.

A felperes 2004. áprilisában 15.000.000 forintért ingatlant vásárolt, a vételárból 2.500.000 forintot saját erőből, 12.000.000 forintot, illetve további 500.000 forintot pedig banki kölcsönből fizetett meg több részletben.

Az adóhatóság a felperesnél 2001-2005. évekre személyi jövedelemadó (továbbiakban: szja.) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest összesen 1.748.382 forint szja. adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 874.191 forint adóbírság és 936.317 forint késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 1941180440. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes határozatában azt állapította meg, hogy a felperes vizsgált években megszerzett jövedelme nem állt arányban vagyongyarapodásával, életvitelére fordított kiadásokkal. A felperes a tagi kölcsönök fedezetét csak részben tudta hitelt érdemlően igazolni, ezért az adóalapot az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 108-109.§-ainak alkalmazásával becsléssel állapította meg, amely során mérlegmódszert alkalmazott. Az alperes a fedezethiányt olyan becsült adózatlan jövedelemnek tekintette, amellyel a felperesnek rendelkeznie kellett ahhoz, hogy a kiadási oldalon mutatkozó tételeket kifizethesse. Az alperes elfogadta a 18.000.000-19.000.000 forint meglétét, befektetését, és a K.I. által történő visszafizetéseket a vagyonmérlegben 2003. október 23-i, illetve 2005. december 18-i dátummal feltüntette. Hivatkozott ugyanakkor arra, hogy a felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal az árfolyamnyereséget, kamatjövedelmet és azt sem, hogy ezek a vizsgált időszak elején, 2001. évben is a rendelkezésére álltak volna kiadásai fedezeteként.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

A felperes azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, vitatta a becslés jogalapját, és arra is hivatkozott, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlően igazolta. Sérelmezte, hogy az alperes nem fogadta el 2001. január 1. napjára nyitó tételként a tőzsdei ügyletekből, bemutatóról szóló takarékjegyekből származó megtakarításait, pénzkészletét, amelyek későbbi kifizetései alapját képezték.

A peres eljárás alatt a felperes keresetét kiegészítette a takarékjegyek számának pontos megjelölésével, fedezetként hivatkozott arra is, hogy 1999. május 14. napján 420.000 forintot adott kölcsön Cs-né L. É-nak, amit 1999. november 15-én kapott vissza, és arra is, hogy 2000. június 8-án 5.000.000 forintot adott kölcsön M. Á-nak, aki ezt 2000. november 13-án fizette vissza.

Kérte M. Á. tanúkénti meghallgatását, amelynek a megyei bíróság helyt adott.

A peres felek az eljárás során megkeresték a Magyar Postát, és a takarékjegyekkel kapcsolatos kamatkifizetések időpontjára és összegére adott tájékoztatást az alperes elfogadta.

Az alperes ellenkérelmében azzal érvelt, hogy a felperes a perben sem igazolta hitelt érdemlően, hogy a 2000. április 18-án még meglévő kb. 6.000.000-7.000.000 forint készpénze, illetve annak 2000. december havi 2.000.000 forint kiadással csökkentett összege 2001. január 1-én a rendelkezésére állt volna, ezért kérte a felperes keresetének elutasítását.

A megyei bíróság a perben lefolytatott bizonyítás eredményeként a felperes keresetét elutasította. Az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes a peres eljárás során bizonyította a takarékjegyek visszaváltásakor részére kifizetett kamatjövedelmeket, de nem tudta hitelt érdemlően igazolni azt, hogy ezek az összegek 2001. január 1-jén is a rendelkezésére álltak volna.

Nem fogadta el M.Á. tanúvallomását az 5.000.000 forint átadására és annak visszafizetésére, ezt a következőkkel indokolta: E nagy összegű kölcsön átadásáról a felperes a közigazgatási eljárás időtartama alatt még csak említést sem tett, a 2007. április 5-én tett írásbeli nyilatkozatában sem utalt arra, hogy nagyobb összegű kölcsönt nyújtott volna e magánszemély részére. A kölcsönadás körülményeire, a pénz elhelyezésére vonatkozó tanúnyilatkozat „ésszerűtlen”, mivel egy be sem indult vállalkozással kapcsolatos, amihez nem volt szükség pénz átadására, és az összeg más nevére szóló bérelt széfben való elhelyezésére sem. A felperes csak a bizonyítási eljárás vége felé, azaz akkor hivatkozott a M. Á. féle kölcsönre, amikor a 2001. június 8-án fennmaradó 7.000.000 forint 2001. január 1-én rendelkezésre állását kellett igazolnia, de okirattal vagy egyéb módon sem tudta alátámasztani azt, hogy az 5.000.000 forint kölcsönadására előadásának megfelelően ténylegesen sor került volna. A felperes az 5.000.000 forintos kölcsön kapcsán okiratot, kölcsönszerződést és biztosítékot nem követelt meg, míg ennél kisebb összegű kölcsön kapcsán ezektől nem tekintett el. Mindezek értékelése alapján a megyei bíróság arra ténybeli és jogkövetkeztetésre jutott, hogy a felperes a peres eljárás során sem tudta hitelt érdemlően igazolni azt, hogy a 2000. júniusában meglévő 7.127.000 forint megtakarítása, amit 2.050.000 forintos kiadással egyébként is csökkenteni kell, még nyolc hónappal később is a rendelkezésére állt volna, ezért az alperes határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 1.§ (5) bekezdésében, 97.§ (4) és (6)

bekezdéseiben, 109.§ (3) bekezdésében, Pp. 339.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. Kifejtette, hogy a tagi kölcsönök forrását a vizsgált időszakot megelőzően megszerzett vagyona, illetve e vagyon befektetési célú felhasználásának megszüntetése, és az így felszabadult összegnek Kft. részére történő kölcsönbe adása képezte. Kifejtette, hogy jelentős összegű árfolyamnyereségre tett szert és a takarékjegyek után járó kamat révén is jelentős összegű bevételhez jutott, ezért nem állt fenn a becslés jogalapja. A megyei bíróság tévesen állapította meg, hogy nem tudta hitelt érdemlően igazolni a 2000. júniusában meglévő megtakarításának 2001. január 1-i rendelkezésére állását tekintettel arra is, hogy ebben az időszakban 2.000.050 forinton felüli nagyobb összegű kiadása nem volt.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései értelmében az adóhatóság köteles a tényállást tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető. E szabályokhoz képest a becslési eljárásra az Art. 108-109. §-ai speciális szabályokat rögzítenek, ez utóbbiak értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal.

A perbeli esetben a felperes a revízióval nem érintett, elévült időszak tekintetében hivatkozott arra, hogy az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett eleget. Ezt azzal indokolta, hogy az adóhatóság nem élt megkereséssel az illetékes szervek felé annak felderítése érdekében, hogy váltott-e át vagy sem, ha igen, akkor milyen összegben takarékjegyeket és ezek kapcsán, illetve a tőzsdei ügyletek során szert tett-e kamatbevételre, illetve nyereségre, s ha igen, akkor milyen összegben. Az adó megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra azonban az alperes adóvizsgálatot nem folytathat le, e körben kizárólag az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát vizsgálhatja. Az adóhatóság részére azonban a felperes a közigazgatási eljárás során - felhívás ellenére - sem szolgáltatott konkrét adatokat. [Art. 109.§ (3) bekezdése].

Az alperes a közigazgatási eljárás során valóban nem intézett megkeresést a felperesi állítás valóságtartalmának feltárása érdekében a Magyar Posta felé, ezt azonban utóbb - a felperes által perben szolgáltatott konkrét adatokra, a takarékjegyek számának

megjelölésére figyelemmel - pótolta, és a perben beszerzett tájékoztatást elfogadta, az ebben rögzített bevételek megszerzésének tényét nem vitatta. A perben lefolytatott bizonyítás eredményeként pedig a jogerős ítélet iratszerűen rögzíti, hogy 2000. április 18-án a felperes részére 6.127.917, illetve 7.127.917 forint készpénz, illetve annak 2000. decemberében 2.050.000 forint összeggel csökkentett része a rendelkezésére állhatott. Ezért az előzőekben ismertetettekre és a perben lefolytatott bizonyításra és annak eredményére figyelemmel az alperes nem követett el olyan, az ügy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárási jogszabálysértést, ami a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adhatott volna.

A becslés alkalmazásának feltételei fennálltak, mivel a felperes adómentes bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege nem állt arányban a kiadásával.

A felperes iratellenesen hivatkozott arra, hogy az adóhatóság nem hívta fel bizonyításra. A 2007. április 10-én felvett jegyzőkönyvben ugyanis szerepel az Art. 109.§ (3) bekezdésére való hivatkozás. Utal továbbá e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a felperes jogi képviselővel járt el, és az ügyvédi meghatalmazásra a 2007. április 4-én került sor.

A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására nem fogadható el valamilyen, valamikor megszerzett pénzeszköz, egy adott kiadás forrásaként kizárólag a kiadás időpontjában is létező, ténylegesen, igazoltan rendelkezésre álló pénzeszköz alkalmas. Az alperes a becslési eljárás során irányadó bizonyítási szabályokra, az Art. 109.§ (3) bekezdésére figyelemmel helytállóan utalt arra, hogy azt a felperesnek kellett volna hitelt érdemlően igazolnia, hogy az általa hivatkozott bevételek a rendelkezésére álltak, mert a becslési eljárás során a nem bizonyított tény, körülményt nem lehet az adózó javára értékelni [az Art. 97.§ (6) bekezdése].

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. [Pp. 275.§ (1) bekezdése, BH 2002. 29.]

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az iratellenes, hiányos tényeket, avagy okszerűtlen, logika szabályainak ellentmondó ténybeli megállapításokat rögzít. Nem

állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a felek valamelyikének jogi álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval. Ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A felperes a perbeli esetben azt, hogy 2000. április 18-át követően, azaz 2001. január 1-jén is rendelkezésére állt volna az általa hivatkozott pénzösszeg M. Á. tanúvallomásaival kívánta alátámasztani. E körben azonban a megyei bíróság iratszerűen rögzített minden értékelendő adatot, tényt, bizonyítékot. A megyei bíróság a tanúvallomást és az adózói nyilatkozatot ítéletének indokolásából is megállapíthatóan okszerűen, a logika szabályainak megfelelően, a Pp. 206.§ (1) bekezdése, 221.§ (1) bekezdése szerint eljárva mérlegelte, és erről számot is adott. Ezért a tanúvallomás bizonyító erejének felülmérlegelésére irányuló felperesi felülvizsgálati érvelést a Legfelsőbb Bíróság nem fogadta el. [Pp. 275.§ (1) bekezdése]. Rámutat e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy az a felperesi állítás, mely szerint nem volt nagy összegű kiadása, ingatlan vagy gépkocsi vásárlása 2000. április 18-át követő időszakban, nem értékelhető fedezetet kétséget kizáróan igazoló hitelt érdemlő adatnak, mint ahogyan az sem, hogy a felperesi előadással szemben az alperes e körben csak 2.050.000 forint összegű felperesi kiadást bizonyított. Az Art 109.§ (3) bekezdése szerinti szabályból következően ugyanis nem elég arra hivatkozni, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy nem volt meg az összeg, illetve az adóhatóság az adózó által állított összeggel szemben csak 2.050.000 Ft kiadást tudott bizonyítani, mert a fedezet rendelkezésre állásának hitelt érdemlő igazolása nem az adóhatóság bizonyítási terhe, hanem az adózó lehetősége.

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

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére, a felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés pedig az 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. január 14.

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