

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Bárándy és Társai Ügyvédi Iroda által képviselt I.r. és II.r. felpereseknek a Szilágyiné dr. Baráth Sára jogi előadó által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2009. január 7. napján kelt 3.K.21.095/2008/9. számú ítélete ellen a felperes által 11. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 3.K.21.095/2008/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az I.r. és a II.r. felperest, hogy 15 nap alatt külön-külön fizessenek meg az alperesnek 25.000 /azaz huszonötezer/ forint - 25.000 /azaz huszonötezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ az egymással házassági vagyonközösségben élő I.r. és II.r. felperesnél 2001.-2005. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ellenőrzés eredményeként a 2007. december 11. napján kelt 2335490503 számú határozatával az I.r. felperes terhére 2001., 2002., 2003. adóévekre /adóhiánynak minősülő/ adókülönbözetet állapított meg, amelynek megfizetésére kötelezte járulékaival: adóbírsággal és késedelmi pótlékkal együtt. Az elsőfokú hatóság a 2008. január 22. napján kelt 2335518760 számú határozatával a határozatát saját hatáskörben módosította, elévülés okán a 2001. adóévre vonatkozó megállapításait törölte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2008. április 11. napján kelt 1941604571 számú határozatával a módosított elsőfokú határozatot megváltoztatta, az I.r. felperes terhére 2002. és 2003. évekre 2.366.500 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte az I.r. felperest az adókülönbözet összege, továbbá 1.183.250 Ft adóbírság és 1.201.043 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

Az elsőfokú hatóság továbbá a 2007. december 11. napján kelt 2335490558 számú határozatával a II.r. felperes terhére 2001., 2002., 2003. évekre adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte az adókülönbözet, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. Az elsőfokú hatóság a 2008. január 22. napján kelt 2335519338 számú határozatával az elsőfokú határozatát saját hatáskörben módosította, elévülés okán a 2001. évre vonatkozó megállapításait törölte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2008. április 10. napján kelt 1941603200 számú határozatával a módosított elsőfokú határozatot megváltoztatta, a II.r. felperes terhére 2002. és 2003. évekre 2.373.263 Ft adókülönbözetet, 2.333.447 Ft adóhiányt állapított meg, és kötelezte a II.r. felperest az adókülönbözet, továbbá 1.166.723 Ft adóbírság, és 1.173.933 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

Az alperes határozatainak indokolása szerint a felpereseknél párhuzamosan folyt az ellenőrzés és a revízió mindkét vizsgálat során figyelembe vette a másik házastárs bevételeit és kiadásait, továbbá adózók azon nyilatkozatát, hogy kiadásaikhoz 50%-50%-ban járultak hozzá.

Az I.r. felperesnek az ellenőrzött időszakban a bérjövödelmén és a vállalkozásból származó jövödelmén kívül mezőgazdasági őstermelésből volt jövödelme, továbbá banki készpénz felvételekből, befektetési jegy eladásából szerzett bevételt, míg a II.r. felperesnek a bérjövödelmén kívül mezőgazdasági őstermelésből származott jövödelme, továbbá tagi kölcsön visszafizetésekből és banki készpénz felvételekből.

Az elsőfokú hatóság a felperesek bevételeit és kiadásait /tagi kölcsön befizetések, gépjármű-részlet teljesítések, banki készpénz befizetések, befektetési jegy vásárlások, törzsbetét befizetések, ingatlan-vásárlás és megélhetés költségei/ pénzforgalmi mérlegben összesítette, és az adózók bevallásainak adatai, nyilatkozataik, benyújtott dokumentumaik, a megkeresett intézmények közölt adatai, a felállított vagyonszármazékok alapján az alperes álláspontja szerint megalapozottan állapította meg azt, hogy a felperesek bevallott adóköteles jövödelme és az általuk megjelölt jövödelemforrások, 2002. és 2003. években nem álltak arányban vagyongyarapodásukkal és kiadásaikkal, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adó alapját helytállóan becsléssel állapította meg, és az adóalapot növelő fedezethiány összegeket 50%-50%-os arányban megosztva a személyi jövödelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja.tv./ 28.§-ának /1/ bekezdése alapján egyéb adóköteles jövödelemnek minősítette.

Az alperes határozatában bizonyított tényként rögzítette, hogy a felpereseknek a tulajdonukban volt Kft. 1999. augusztus 31. napjával 8.800.000 Ft, 2000. március 13-án 5.000.000 Ft tagi

kölcsönt visszafizetett, és miután 2000. december 18-án tagi kölcsönként befizettek 1.500.000 Ft-ot, egyenlegükben tagi kölcsönből 12.300.000 Ft bevétel szerepelt. Bizonyított tényként rögzítette továbbá, hogy 2000. október 31-én gépjármű értékesítésből 4.500.000 Ft bevételhez jutottak. Az alperes álláspontja szerint a felperesek hitelt érdemlő adattal nem igazolták, hogy az összesen 16.800.000 Ft készpénzzel a vizsgált időszak kezdetén saját személyükben ténylegesen rendelkeztek, és az összeget a vizsgált időszak kiadásainak teljesítéséhez felhasználták. Az adózók gyermekének, továbbá üzlettársuknak a nyilatkozata az otthon tartott készpénz birtoklásáról nem hitelt érdemlő adat, ugyanis más adatokkal nem összevethető, és nem ellenőrizhető.

A felperesek keresetükben az adóhatározatok megváltoztatását, és fizetési kötelezettségük törlését, illetve másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérték. Vitatták a becslés jogalapját és annak összegszerűségét, álláspontjuk szerint az adóhatóság a tényállást nem tisztázta, a rendelkezésére álló bizonyítékokat is tévesen és nem teljes körűen értékelte, amelyből következően jogszabálysértő határozatot hozott, megsértve az Art. 108.§-át és 109.§-át, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 50.§-ának /1/ bekezdésében foglaltakat. Előadták, hogy 16.800.000 Ft-tal a vizsgálat kezdő időpontjában rendelkeztek, a pénz célja nem a kamattal elérni kívánt csekély nyereség volt, hanem annak felhasználásával a cégük likviditásának biztosítása, és ez által a fejlesztése.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperesek keresetét elutasította. Indokolásában rögzítette, hogy a határozatokban foglaltak szerint az I.r. felperes kozmetikai és táplálék-kiegészítő termékekkel kapcsolatos csoportos vásárlási tevékenységének az adóhatóság gazdasági, adójogi következményt nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként - a kereseti kérelem keretei között - megállapította, hogy az adóhatározatok jogszerűek. Ítéletében részletesen értékelte a felperesek bankszámla-forgalmát, hogy állításuk a 16.800.000 Ft-juk otthon, és készpénzben történt tartásáról megalapozott-e. Az elsőfokú bíróság a banki adatok, és a rendelkezésre álló további bizonyítékok alapján azt állapította meg, hogy a felperesek nem bizonyították hitelt érdemlően, miszerint a korábbi időszakból származóan megtakarításuk volt, amelyet a vizsgált időszakban használtak fel. Egyet értett ezért az alperessel abban, hogy az el nem fogadott készpénz összeggel való rendelkezést a felperesek nem bizonyították, bizonyítottság hiánya okán pedig a keresetük alaptalannak minősült.

A felperesek felülvizsgálati kérelmükben az ítélet hatályon kívül helyezését és másodlagos kereseti kérelmük teljesítését kérték. Felülvizsgálati kérelmüket 3. pontban foglalták össze.

Az 1. pontban részletezték, hogy téves az elsőfokú bíróság azon megállapítása, miszerint nem tudták hitelt érdemlően bizonyítani kiadásaik fedezetét. A 2. pontban kifejtették, hogy az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló adatokból helytelen következtetést vont le, az ítéletét nem megfelelően indokolta és nem a valós indokokkal támasztotta alá. A 3. pont szerint az Szja.tv. 4.§-ának rendelkezéseit is sérti az adóhatóság határozata, ebből következően az azt helybenhagyó elsőfokú bírósági ítélet is, ugyanis nem tisztázottak külön-külön az I.r. illetve a II.r. felperes adójogi kötelezettségei, mindannak ellenére, hogy az Szja.tv. nem ismeri a házastársak közös jövedelemadózásának jogintézményét.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

Az I.r. és II.r. felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A bíróság a fél által előterjesztett keresetet köteles elbírálni, az érdemi döntését az ítélet tartalmazza /Pp. 3.§ /1/ bekezdés, 213.§ /1/ bekezdés/. A felülvizsgálati eljárás rendkívüli perorvoslati eljárás, amelynek során a Legfelsőbb Bíróságtól jogszabálysértésre hivatkozással a jogerős ítélet felülvizsgálatát lehet kérni /Pp. 270.§ /2/ bekezdés/. Az I.r. és a II.r. felperes nem terjesztett elő kereseti kérelmet arra vonatkozóan, hogy az adóhatóság az adóalapot növelő fedezethiány összegeket 50%-50%-os arányban megosztotta közöttük, illetve, hogy a határozatok a házastársak közös jövedelemadózásának hiányában az Szja.tv. 4.§-ának /5/ bekezdését sértenék, így e tárgyban - kereseti kérelem hiányában - az elsőfokú bíróság nem döntött, amelyből következően a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem 3. pontjában foglaltakat /családi adózás/ kapcsolódó kereset, és ítéleti rendelkezés hiányában, nem értékelhette.

Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása [Art. 86.§ /1/ bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának /1/ bekezdés a/-f/ pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg. A felpereseknél a revízió az a/ pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott.

A bevallások utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának /1/ bekezdése értelmében az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként,

támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető /Art. 97.§ /6/ bekezdés/.

Az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése szerint az ellenőrzés felpereseknél alkalmazott fajtajánál is az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást. 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 /1/ bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Ha az adóhatóság a bizonyítási eljárás során a becslés módszerét alkalmazza, mint ahogyan a felperések ügyében jogszerűen tette, a valós adó alapját valószínűsítienie kell, mivel az alkalmazott módszer csak a valószínűsítést teszi lehetővé. 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 szabályoz 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 valóban fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a

tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/.

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, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy az I.r. és a II.r. felperes keresete nem alapos.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján, az elsőfokú ítélettel és az adóhatározatokkal való tételes átvizsgálás során a Legfelsőbb Bíróság nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta a keresetet elutasító döntését, amelyet a Legfelsőbb Bíróság aggálytalanul elfogadott.

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

A Legfelsőbb Bíróság a felpereseket a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján külön-külön kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének a megfizetésére.

A felperesek felülvizsgálati kérelmükön a felülvizsgálati eljárási illetéket lerótták, ezért annak viseléséről a Legfelsőbb Bíróságnak rendelkeznie nem kellett.

Budapest, 2010. január 28.

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