

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Marjai Tibor ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Nagy Zoltán jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróságon 2.K.22.050/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. február 19-én kelt 2.K.22.050/2008/3. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2.K.22.050/2008/3. számú ítéletét és az alperes 2899009102 számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 50.000 (ötvenezer) forint elsőfokú, és 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes édesapja 1997 évben három részletben összesen 40.546.000 Ft vállalkozói díjhoz jutott, amelyből részben adóhátralékát rendezte, majd a fennmaradó több mint 30 millió Ft-ot lakásában tartotta elzárva. A felperes a fenti összegből édesapjától 2000 év végén 11 millió Ft kölcsönt kapott, amelyet a felperes az ezt követő időszakban keletkezett kiadásaira fordított.

Az adóhatóság 2001-2005 adóévekre vonatkozóan a felperesnél személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatát végezte. A felperes ún. teljességi nyilatkozatában az édesapjától 2000-ben kapott 11 millió Ft kölcsönt megemlítette. Az adóhatóság 2007. június 22-én tanúként hallgatta meg a felperes édesapját, aki úgy nyilatkozott, hogy 2000

év végén a felperesnek vállalkozása segítésére 11 millió Ft-ot adott.

Az adóhatóság vizsgálata során arra a következtetésre jutott, hogy a felperes jövedelme nem állt arányban vagyongyarapodásával, ezért a felperes terhére összesen 5.802.376 Ft adókülönbözetet állapított meg. Adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2008. október 20-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának bírósági felülvizsgálatát kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolásában kifejtette, hogy a felperes a vizsgált években minimális jövedelemmel rendelkezett, vállalkozása veszteséges volt, ezért kiadásaira fedezetet nem nyújtott. Ily módon a becslés jogalapja fennállt. Hangsúlyozta, hogy a felperes a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatta. A felperes bizonyítékait azonban a megyei bíróság nem találta elfogadhatónak. Hangsúlyozta, hogy a felperes édesapja 1998-ban valóban hozzájutott 40.546.000 Ft-hoz. A felperes azonban nem bizonyította, hogy ezen összeget a bankszámláról felvették. A megyei bíróság nem értékelte hitelt érdemlő bizonyítékként a felperes édesapjának nyilatkozatát arra figyelemmel, hogy a kölcsön nyújtására 2000 év végén került sor, ugyanakkor az a 2001 nyarán kezdődött és 2003. áprilisban befejezett romániai munka finanszírozására szolgált. Megállapította továbbá, hogy a felperest az adóellenőrzési eljárásban a kellő tájékoztatással az adóhatóság ellátta, amit bizonyít a 2007. március 27-i előzetes jegyzőkönyv, a felperes által aláírt tájékoztatás, illetve a 2007. szeptember 21-i jegyzőkönyv 12. oldalának tájékoztató szövege. A jogerős ítélet indokolása rögzíti továbbá, hogy ugyan az adóhatóság az előírt eljárási határidőt túllépte, ez az eljárási szabálysértés azonban nem tekinthető az ügy érdemét érintő lényeges szabálysértésnek.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben elsődlegesen annak megváltoztatását, másodlagosan hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. § (1) és (2) bekezdésébe, 109. § (1) és (2) bekezdésében foglaltakra ütközik. Sérelmezte, hogy az adóellenőrzés során nem közölték, hogy becslési eljárást fognak alkalmazni, illetve nem tájékoztatták a felperesre háruló bizonyítási teherről. Kifogásolta az Art. 97. § (3) bekezdés és 100. § (3) bekezdésének megsértését előadva, hogy a jegyzőkönyv összeállítása előtt nem kapott lehetőséget további bizonyítási

indítványok megtételére. Vitatta a becslés jogalapját kiemelve, hogy az egyéni vállalkozás bevallásában kimutatott veszteség a becslési eljárás lefolytatását nem alapozta meg. Sérelmezte, hogy a bíróság nem fogadta el hitelt érdemlő bizonyítékként a teljes bizonyító erejű magánokiratot. Kifejtette, hogy az általa csatolt okiratok, a beszerzett tanúvallomások a kölcsönügylet tényét megfelelően igazolták. Kifogásolta azt az ítéleti megállapítást, hogy édesapja 40.546.000 Ft-os bevételeinek bankszámláról történő felvétele nem volt bizonyított, holott ebből az összegből került kifizetésre az adóhátralék. Előadta továbbá, hogy az ún. teljességi nyilatkozatában említett 2 millió Ft megtakarítása 9 millió Ft 1998-ban kapott kölcsönből maradt, amelyre az édesapjától 2000 év végén kapott 11 millió Ft-tal együtt a vállalkozásához kapcsolódó beruházások érdekében volt szüksége. Hivatkozott továbbá arra, hogy a jogerős ítélet érdemi mérlegelés hiányában ellentétes a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte hivatkozással arra, hogy a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésére nincs lehetőség. A hiányos tényállás iratellenes megállapítás, vagy okszerűtlen mérlegelés hibájában a jogerős ítélet nem szenved.

A felülvizsgálati kérelem részben 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) bekezdés 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. Az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra a VII. 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 bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot köti (BH 1996.505.), ehhez képest a bíróság által megállapított tényállás csak akkor vizsgálható felül, ha az első fokú bíróság ítélete iratellenes

megállapításokat, logikai ellentmondásokat, vagy ésszerűtlen következtetéseket tartalmaz.

A felperes felülvizsgálati kérelmében mind a becslés jogalapját, mind annak módszerét kifogásolta, illetve az APEH tájékoztatási kötelezettségének megsértésére hivatkozott. A tájékoztatási kötelezettséggel összefüggésben a jogerős ítélet 10. oldalán helytállóan mutatott rá arra, hogy a 2007. március 27-i előzetes jegyzőkönyv, illetve a 2007. szeptember 21-i jegyzőkönyv az Art. által előírt tájékoztatást a vizsgálat jellegéről, illetve a felperest terhelő bizonyítási kötelezettségről megadta. A felperes tévesen hivatkozik arra, hogy az adóhatóságnak az ellenőrzési jegyzőkönyvre tartozó álláspontjáról, megállapításairól az adózót már a jegyzőkönyv összeállítását megelőzően tájékoztatnia kell. Ilyen előírást az Art. nem tartalmaz.

A felperes nem igazolta, hogy az Art. 100. § (3) bekezdésében írt felvilágosítás kérését az adóhatóság nem teljesítette, illetve irat-betekintési kérelmét elutasította volna.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos a becslés jogalapját illetően sem. Az adóhatóság által felállított kronologikus vagyommérleg alapján a felperes jövedelme nem állt arányban kiadásával. Ezért az adóhatóság jogszerűen alkalmazott a felperessel szemben becslést.

A becslés módszerét illetően a Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság, illetve a megyei bíróság nem tulajdonított kellő jelentőséget olyan lényeges körülményeknek, amelyek a felperes édesapjától kölcsönkapott 11 millió Ft forrásként való felhasználását hitelt érdemlően igazolták. Nem hagyható figyelmen kívül, hogy a felperes édesapja a 90-es években vállalkozásából jelentős jövedelemre tett szert. Erre figyelemmel életszerű feltételezés, hogy a felperes édesapja a rendelkezésére álló nagyobb pénzüsszegekből fia kezdő vállalkozásának megindításában pénzkölcsönrel támogatta. A felperes édesapja és a felperes előadása szerint 2000 év végén a felperes vállalkozásának segítésére 11 millió Ft kölcsönt adott. Ugyancsak egybehangzó tanúvallomás, illetve nyilatkozat igazolja, hogy a kölcsönadott pénzt a felperes édesapja lakásában elzárva tartotta. A nyilatkozat és a vallomás bizonyító erejének értékelése során nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény, hogy a kölcsönnyújtás tényére a felperes és édesapja már az ellenőrzés kezdetén hivatkozott.

A fentiekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy a megyei bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, amikor a felperes édesapjától kapott 11 millió Ft kölcsönösszeget a felperes kiadási forrásaként nem fogadta el.

Ezért a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet és az alperes határozatát hatályon kívül helyezve az alperest új eljárásra kötelezte (Pp. 275. § (4) bekezdése, 339. § (1) bekezdése). A megismételt eljárásban a felperes kiadásainak forrásaként számba kell venni az édesapjától 2000 év végén kapott 11 millió Ft kölcsön összegét is.

A Legfelsőbb Bíróság nem találta jogszabálysértőnek a jogerős ítéletben foglalt mérlegelést a további tételek vonatkozásában figyelemmel arra is, hogy a 9 millió Ft szülői kölcsönt - amelyből a felperesnek 2 millió Ft megtakarítása származott - a felperes kezdetben nem említette. Nem jelölte meg azt sem, hogy az általa hivatkozott 2001. februárjában édesapjától származó 1 millió Ft-hoz milyen jogcímen jutott, és az milyen célt szolgált. Arra sem adott magyarázatot, hogy a 2000 év végén kölcsönkapott 11 millió Ft-on túlmenően miért volt szüksége 2001. februárjában további 1 millió Ft-ra. A fenti tételek vonatkozásában a felperes felülvizsgálati kérelmét megalapozatlannak találta, e tények vizsgálatára a megismételt eljárásban nem kerülhet sor.

A felperes felülvizsgálati kérelme annak érdemét illetően eredményesnek bizonyult, ezért a Legfelsőbb Bíróság a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére kötelezte. Az alperes személyes illetékmentessége folytán (1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pont) a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli (6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §).

Budapest, 2010. január 21.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró