

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Csikós Csaba ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 2009. február 25. napján kelt 9.K.30.018/2009/6. számú ítélete ellen a felperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 9.K.30.018/2009/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 150.000 /azaz százötvenezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 /azaz kettőmillió-ötszázezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

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/ a felperesnél 2001.-2005. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2007. december 14. napján kelt 2303763477 számú határozatával a felperes terhére összesen 263.122.065 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte a felperest az adókülönbözet összege, továbbá járulékosan: adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes bevallott adóköteles jövedelme, az általa megjelölt jövedelemforrások nem álltak arányban vagyongyarapodásával és kiadásaival, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adóalapját becsléssel állapította meg, és az adóalapot növelő fedezethiány összegeket a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja.tv./ 28.§-ának /1/ bekezdésében foglaltak alapján egyéb adóköteles jövedelemnek minősítette.

Az elsőfokú adóhatóság - bizonyítékok hiányában - nem fogadta el a felperes azon hivatkozását, hogy az ellenőrzött időszak kezdetén

tagi hitelek visszafizetéséből, a lakásában tartott, 122.000.000 Ft megtakarítása volt, továbbá hogy magánkölcsönöket vett volna fel.

Az elsőfokú határozattal szemben előterjesztett fellebbezésében a felperes előadta, hogy D.Cs.nevű magánszemélytől 2003. szeptember 1-jén 50.000.000 Ft, október 20-án pedig 100.000.000 Ft kölcsönt kapott, a pénzkölcsön forrása bűncselekményből származott. A fellebbezési eljárás során benyújtotta a Legfelsőbb Bíróság ... számú ítéletét, amellyel - a szintén csatolt kölcsönszerződésekkel együtt - e hitelek fedezetét kívánta igazolni.

Az alperes a 2008. augusztus 11-én kelt 1559661191 számú határozatával kijavított, 2008. április 28. napján kelt 1559662978 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, és elévülés okán a 2001. évre vonatkozó megállapításokat törölte, egyebekben - az indokolás kiegészítése mellett - helybenhagyta. Indokolásában megállapította, hogy a felperes fellebbezésében új tényt állított, a kölcsönvett összegek forrására az ellenőrzés során nem hivatkozott, ami azok hitelességét teszi kétségesse.

A Legfelsőbb Bíróság büntető tanácsa ítéletéből az alperes szerint nem állapítható meg, hogy az 1993. decembere és 1994. októbere között elkövetett bűncselekményekből származó pénzeszközök a kölcsönadás időpontjában: 2003. szeptember és október hónapban D. Cs. rendelkezésére álltak, illetőleg, hogy az összegek a felperes részére ténylegesen átadásra kerültek. Nem bizonyított hitelt érdemlően, hogy a bűncselekményből származó pénz hogyan került a felperes birtokába. Mindezek alapján a kölcsönszerződésekben megjelölt összegek rendelkezésre állását az alperes nem fogadta el. Az egészségügyi hozzájárulással /eho/ kapcsolatosan a fellebbezésben foglaltakra az alperes az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény /a továbbiakban: Eho.tv./ 3.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja, /2/ bekezdése alapján, figyelemmel a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény /a továbbiakban: Tbj.tv./ 4.§-ának k/ pontja azon rendelkezésére, hogy az egyéb jövedelem nem képez járulékalapot, azt állapította meg, hogy a felperesnek az egyéb jövedelem után százalékos eho fizetési kötelezettsége állt fenn.

A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan az alperes határozatának a keresete szerinti megváltoztatását és a terhére előírt megállapítások törlését kérte. Álláspontja szerint 2002., 2003. évekre százalékos eho adónemben az adóhatóság a 2003. december 31-ig hatályos Eho.tv. 33.§-ának /1/ bekezdése, az Szja.tv. 49.§-a megsértésével rendelkezett. Sérelmezte, hogy az adóhatóság határozatát az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése, 109.§-ának /1/ és /3/ bekezdései megsértésével hozta meg, ugyanis tényállás

tisztázási kötelezettségének nem tett eleget, amelynek a hiányában megalapozott döntés nem hozható. Kifejtette, hogy az adóhatóság megállapításait a D. Cs-val megkötött kölcsönszerződéseivel kapcsolatosan jogszabálysértően, a bizonyítékok téves, és okszerűtlen értékelésével hozta meg.

A felperes a per első tárgyalásán keresettel támadta továbbá a határozatok azon részeit is, amelyek a vizsgált időszak kezdetén a megtakarításaira vonatkoztak.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában megállapította, hogy a felperes a keresetindításra nyitva álló határidőn túl terjesztette ki keresetét azon határozatrészekre, amelyek a vizsgált időszak kezdetén a megtakarításaira vonatkoztak, álláspontja szerint e kereset kiterjesztés a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 335/A.§-ának /1/ bekezdése értelmében meg nem engedett keresetmódosítás.

Az Eho.tv. 3.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja, az Szja.tv. 28.§-ának /1/ bekezdése, 49.§-ának /1/ bekezdése, a Tbj.tv. 4.§-ának k/ pontja alkalmazásával az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a felperes terhére egyéb jövedelme után, 2002. és 2003. adóévekre az alperes helytálló jogalkalmazással és jogértelmezéssel állapított meg egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettséget. Az elsőfokú bíróság megalapozatlannak minősítette a felperes keresetét a D.Cs-val kapcsolatos kölcsön vonatkozásában is. Álláspontja szerint a kölcsönszerződések önmagukban nem alkalmasak annak igazolására, hogy a pénzösszegek az adózó részére átadásra kerültek. A szerződések hitelességét, illetve a felperes szavahihetőségét kérdőjelezi meg az, hogy a kölcsönnyújtó személyét és a kölcsönök összegét az adózó csak a fellebbezésében jelölte meg, és a kapcsolódó okiratokat csak a jogorvoslati kérelem előterjesztését követően nyújtotta be, illetve, hogy jövedelmeire különböző időpontokban eltérő nyilatkozatokat tett. A büntető bíróság ítéletének indokolása pedig kizárja azt a felperesi állítást, amely szerint a kölcsön forrása bűncselekményből származó volt.

Az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló adatok alapján, a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdésére figyelemmel, arra a meggyőződésre jutott, hogy a másodfokú hatóság határozatában a felperes által hivatkozott kölcsön vonatkozásában helyes tényállást állapított meg, ezért teljesen indokolatlannak minősítette D.Cs. tanúkénti meghallgatását, akinek az idézhető címét a tárgyalás berekesztésének időpontjáig sem jelentették be.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását, másodlagosan a keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint jogszabálysértően nem

értékelte az elsőfokú bíróság a vizsgálati időszak kezdeti időpontjában megvolt megtakarításaival kapcsolatos határozatrészre előterjesztett keresetét, megsértve ezzel a Pp. 335/A.§-át.

Kifejtette, hogy a D.Cs.kölcsönével kapcsolatos határozati rész és kereset kapcsán az elsőfokú bíróság tévesen mérlegelte a meglévő okiratokat, bizonyítékokat, megsértette továbbá az Eho.tv. 3.§ /1/ bekezdés a/ pontját, az Szja.tv. 28.§-át, 49.§-ának /2/ bekezdését is a százalékos mértékű eho felszámításának körében.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, amely a valóságnak megfelelően tartalmazta felperesnek a perindítási határidőn belül előterjesztett keresetét, továbbá keresetének a per első tárgyalásán történt kiterjesztését.

A keresetlevelet az elsőfokú közigazgatási határozatot hozó szervnél a felülvizsgálni kért határozat közlésétől számított harminc napon belül kell benyújtani vagy ajánlott küldeményként postára adni /Pp. 330.§ /2/ bekezdés/. A felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson [141.§ /1/ bek.] változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni /Pp. 335/A.§ /1/ bekezdés/.

A Legfelsőbb Bíróság álláspontja szerint a kereset-kiterjesztés körében az elsőfokú bíróság a tényeket helytálló jogszabályhelyekkel ütköztette, és helyes jogértelmezéssel döntött akként, hogy a Pp. 335/A.§-ának /1/ bekezdése alapján a felperes perindításra nyitva álló határidőn túli kereset-kiterjesztésében foglaltakat nem vizsgálhatta.

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. 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. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként állapított meg adókülönböt a felperes terhére.

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. Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség, és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján lefolytatott bizonyítási eljárást, 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 bizonyítékaikat, 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 igazolta, az adó alapjának valószínűsítését jogszerűen végezte, a felperes azonban a becsült adóalaptól való eltérést hitelt érdemlően nem bizonyította.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Legfelsőbb Bíróság nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében részletesen megindokolta, hogy felperes a kölcsönnel kapcsolatos perbeli előadását kétséget kizáróan, aggálytalanul nem

bizonyította, továbbá logikusan és okszerű értékelte az a körben előtárt bizonyítékokat is.

A Legfelsőbb Bíróság egyet értett az elsőfokú bíróságnak azzal a döntésével is, hogy az adóhatóság 2002. és 2003. adóévekre vonatkozóan jogszerűen terhelte egyéb jövedelme után százalékos eho fizetési kötelezettséggel a felperest.

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

A Legfelsőbb Bíróság a pervesztes felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Legfelsőbb Bíróság a 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2010. január 28.

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