

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Hári Tibor ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szemeti Adelinda jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Közép-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Zala Megyei Bíróságon 8.K.22.184/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. április 21-én kelt 8.K.22.184/2008/19. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 21. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Zala Megyei Bíróság 8.K.22.184/2008/19. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 376.300 (háromszázhetvenhatezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2001-2005 évek vonatkozásában bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként 2001-2003 adóévek tekintetében személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben összesen 6.122.013 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely adóhiánynak minősült. Kötelezte továbbá a felperest 3.061.006 Ft adóbírság és 2.218.673 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

Az alperes 1941508006/2008. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Az adóhatóságok az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. §, 109. § (1), (2) bekezdésében foglaltak alapján vagyonosodási, becslési eljárás lefolytatását látták indokoltnak. Az adóhatóságok nem

fogadtak el a veszteséges felperesi vállalkozásnak nyújtott kölcsönök fedezetéül több felperesi hivatkozást.

Nem fogadták el a felperes házastársának 2001-ben kb. 8 millió Ft értékben ATS-ben felvett hitelre való hivatkozást, a ...i Sportcsarnok leégése során elszenvedett kártérítésre, a felperes édesanyjától 2000 évben kapott 13,1 millió Ft, 2005-ben kapott 930.000 Ft kölcsönre való hivatkozást. A felperes házastársánál és édesanyjánál is kapcsolódó vizsgálat lefolytatására került sor, a házastársnál a vizsgálat terhelő megállapítást nem tett, a felperes édesanyjánál folytatott eljárás befejezését az alperes a felperesre vonatkozó döntés során nem várta be.

A felperes keresetében eljárási jogszabálysértésként jelölte meg, hogy az adóhatóság nem várta be az édesanyjánál folytatott kapcsolódó vizsgálat lezárását, külön megbízólevél kellett volna a felperes személyi jövedelemadó vizsgálatára, az adóhatóság nem alkalmazhatta volna az Art. 109. § (3)-(4) bekezdésének új szabályait. Hivatkozott arra, hogy hitelt érdemlően bizonyította forrásainak meglétét. E körben hivatkozott a házastársa hitelére, a kártérítésre, az édesanyjától kapott kölcsönszerződésekre.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában kifejtette, hogy bár az alperes határozata az Art. 109. §-ának a 2006 évi LXI. törvénnyel módosított szövegét idézte, de valójában az ügyben hatályos Art. 109. § (3) bekezdésének előírásait alkalmazta, amikor a felperes által megjelölt bizonyítékokat vizsgálat után nem találta hitelt érdemlőnek.

Az Art. 108. § (8), illetve 2008-ban (9) bekezdésében szabályozott kapcsolódó ellenőrzés előírásaira tekintettel az első fokú bíróság eljárási jogszabálysértésnek minősítette, hogy az adóhatóság a felperes édesanyjánál folytatott kapcsolódó ellenőrzés jogerős befejezése nélkül hozta meg a felperes ügyében jogerős határozatát. Ugyanakkor - mivel a per során már a felperes édesanyja ügyében hozott jogerős határozat rendelkezésre állt - szükségtelen és indokolatlan lett volna az alperes határozatának hatályon kívül helyezése.

Az első fokú bíróság kifejtette, hogy az Art. 108. § (1) bekezdés alapján a becslés az adóellenőrzés során egy bizonyítási módszer, nem önálló adóellenőrzés, így amikor a becslés indoka felmerült, új megbízólevelet nem kellett kiállítani.

A felperes édesanyjának kölcsöneivel kapcsolatban az első fokú bíróság rámutatott, hogy a kölcsönszerződéseken kívül semmiféle olyan bizonyíték nem állt rendelkezésre, amely valóságban is ellenőrizhetővé tette volna a szerződő felek közötti pénzmozgást.

Az alperes által 15. és 17. sorszám alatt csatolt vizsgálati anyagból megállapította, hogy az időpontokra és a pénzmozgásokra figyelemmel a felperes által hivatkozott ingatlaneladásból származó vételárból édesanyja nem nyújthatta a hivatkozott kölcsönt.

Az első fokú bíróság szerint a kártérítéssel kapcsolatban sem annak összegszerűsége, sem annak kifizetése és felhasználása nem támasztható alá. Utalt arra, hogy a kár a felperes vállalkozásának eszközeit érintette, így a kártérítés is közvetlenül a vállalkozást illette meg, nem a felperest, mint magánszemélyt.

Az első fokú bíróság vizsgálta a felperes házastársa által felvett osztrák banki hitel sorsát is megállapítva, hogy a 410.800 ATS összegből 4.402.122 Ft került átutalásra egy másik folyószámlára, egy hitel kiváltására. A fennmaradó rész kapcsán az alperes által becsatolt folyószámlákból megállapítható jóváírások, illetve lekötések történtek, a számláról a felperes vállalkozói folyószámlájára pénzt nem utaltak át. A felperes és házastársa forint számlájára utalt összegeket az adóhatóság a pénzforgalmi mérlegben figyelembe vette, abból nem maradt olyan összeg, amely a felperes tőkebetéteinek fedezetéül szolgálhatott volna.

Az első fokú bíróság jogerős ítélete ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak megváltoztatását és a törvénynek megfelelő határozat meghozatalával a keresetnek helyt adást, mivel az jogszabálysértő és megalapozatlan, megsértette a Pp. 164. § (1) bekezdés, Art. 95. § (3) bekezdés, 108. és 109. § rendelkezéseit. Jogi álláspontja szerint az adóhatóság az Art. 108. és 109. §-aiban szabályozott kétfajta becslési eljárás lefolytatását összekeverte, egybemosta, a vállalkozói betét nem tartozik az Art. 109. § (1) bekezdés hatálya alá. Vagyongyarapodás nélkül nincs becslési eljárás. A felperesi adózó megfelelő bizonyítékokkal támasztotta alá előadását, ezt az alperesnek kellett volna megcáfolnia, illetve a perben is őt terhelte volna az ezzel kapcsolatos bizonyítási kötelezettség. Továbbra is hivatkozott arra, hogy új megbízólevél kiállítása volt szükséges, az adóhatóság nem várta be a kapcsolódó vizsgálat eredményeit, a felperes, házastársa, édesanyja korábbi ingatlan eladásokból megfelelő, kb. 50 millió Ft bevétellel rendelkezett.

Az első fokú bíróság tévesen értékelte a bizonyítékokat a házastárs által felvett hitel, az anyai kölcsönök, a kártérítés kapcsán és részben elzárta a felperest a további bizonyítás lehetőségétől.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében több olyan új jogszabálysértésre is hivatkozott, amelyre keresetlevelében nem, így az nem képezheti a felülvizsgálat tárgyát.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 270. § (2) bekezdése alapján a jogerős ítélet felülvizsgálatát a Legfelsőbb Bíróságtól jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a fél. A Pp. 272. § (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni azt a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, továbbá elő kell adni - a jogszabálysértés megjelölése mellett -, hogy a fél a határozat megváltoztatását mennyiben és milyen okból kívánja. A fél hivatkozhat eljárási és anyagi jogi jogszabálysértésre is, de az eljárási jogszabálysértésnek a Pp. 275. § (3) bekezdésére figyelemmel az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással kell lennie.

A fél felülvizsgálati kérelmében már nem hivatkozhat olyan új jogszabálysértésre, amelyre a korábbi eljárásban nem hivatkozott, és amelyet a jogerős határozatot hozó bíróság - hivatkozás hiányában - nem bírálhatott el.

A felülvizsgálati eljárásban a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet vizsgálja felül, így olyan jogszabálysértést nem vizsgálhat, amely nem volt tárgya a korábbi bírósági eljárásnak. Ezen elvet figyelembe véve a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében több olyan új jogszabálysértésre is hivatkozott, amelyre keresetlevelében nem, így az nem is volt tárgya a közigazgatási pernek. Ezért ezen hivatkozásokat a Legfelsőbb Bíróság érdemben nem vizsgálhatta. A bíróság így nem vizsgálta a vizsgálati programmal, a megélhetési költséggel kapcsolatos, az iratbetekintésre vonatkozó, a visszafizetett tőkebetétekre való, az eladott ingatlanokból származó kb. 60 millió Ft-os fedezetre, és a jegyzőkönyvi tájékoztatásra való hivatkozásokat.

Az adóellenőrzés fajtáit az Art. 87. § (1) bekezdése sorolja fel. Az Art. 108-109. §-ai szabályozzák a becslést. Az Art. 108. § (1) bekezdése egyértelműen meghatározza, hogy a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Erre figyelemmel a becslési eljárás alkalmazhatóságához nem kell külön megbízólevelet kiállítani az adózó részére. A felperes tévesen hivatkozott arra, hogy az adóhatóság egybemosta az Art. 108., illetve 109. §-aiban alkalmazott becslési módszert. A becslési eljárás fő szabályait az Art. 108. §-a határozza meg, ehhez képest a köznyelvben vagyonosodási eljárásnak nevezett vizsgálat speciális szabályait tartalmazza a 109. §. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a személyi jövedelemadóra lefolytatott becslési eljárásban ne kerülnének alkalmazásra az Art. 108. § rendelkezései.

A felperes téves jogi álláspontot fejtett ki a vagyonosodási eljárásban a feleket terhelő bizonyítási kötelezettség, illetve a bizonyítás lehetőségével kapcsolatban. A Legfelsőbb Bíróság az Art. 109. § rendelkezései és az ezen ügytípusban kifejtett egységes és töretlen joggyakorlat alapján az alábbiakra mutat rá.

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. 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 beállási 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. Becslési eljárás nem csak akkor folytatható le, ha az adózónál tényleges vagyongyarapodás tapasztalható, hiszen a nem adózott jövedelmét egyéb célra is fordíthatja (pl: tagi kölcsön nyújtás, külföldi utazás). A lényeg, hogy a kiadásai nincsenek arányban a bevallott és a beállási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összegével.

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 biztosít az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja. Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben 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. A felperes ezen jogszabályhelyek téves értelmezése alapján állította, hogy az általa hivatkozott bizonyítékokat az alperesnek kellett volna megcáfolnia (ellenbizonyítania), és a perben is az adóhatóság kötelessége lett volna bizonyítani. Az Art. és a Pp. szabályai alapján egyértelműen a felperest terhelte a bizonyítás lehetősége illetve kötelessége. A bizonyítás lényege, hogy most már az adózó érdekkörébe áll, hogy hitelt érdemlő adatokkal igazolja a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. Ennek elmaradása, vagy sikertelensége az adózó hátrányára esik.

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 első fokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206. §-ának (1) bekezdése alapján a maguk összességében értékelte. Meggyőződése szerint elbírálván állapította meg, hogy az alperes határozatában a becslés alkalmazott módszerének megfelelőségét bizonyította. Az adó alapjának valószínűsítését jogszerűen végezte, a felperes azonban a becsült adóalaptól való eltérést, hitelt érdemlően nem igazolta.

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

Az első fokú bíróság ítéletében a Pp. 221. §-ának (1) bekezdése szerint részletesen megindokolta a felülvizsgálni kért határozat keresettel támadott egyes részeinek jogszerűségét, minden egyes keresetrészre (felperes férjének osztrák hitele, ... leégése miatti kártérítés, felperes édesanyjának kölcsönei) vonatkozóan részletezte jogi álláspontját. A felperes érvelése lényegében a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányult, amire a Legfelsőbb Bíróságnak nincs jogszabályi lehetősége.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet 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 az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. §-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. §-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2010. március 18.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró