

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Enczi János ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 11.K.34.159/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. március 26-án kelt 11.K.34.159/2008/12. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 13. 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 Fővárosi Bíróság 11.K.34.159/2008/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.521.100 (egymillió-ötszázhuszonegyezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2002. februárjáig a H. Kft-ben látott el ügyvezetői tevékenységet, ezt követően csak bérbeadási tevékenységet folytatott, 2003. március 1-től a M. Bt. ügyvezetője volt. A Bt. részére 2002 évben 1.700.000 Ft, 2003 évben 14.050.000 Ft, 2004 évben 10.700.000 Ft, 2005 évben 6.000.000 Ft összegű tagi kölcsönt nyújtott. A felperes 1999. decemberében 9.720.000 Ft, 2000. novemberben 5.800.000 Ft, 2000. decemberben további 9.000.000 Ft szabad felhasználású hitelt vett fel a ...Banktól. 2004. februárjában 16.575.000 Ft lakáscélú hitelt vett fel az ...Banktól. Ezen kívül autót lízingelt, amelynek díját folyamatosan finanszírozta, biztosítási díjakat fizetett.

Az első fokú adóhatóság 2002-2005 adóévekre vonatkozóan a felperesnél személyi jövedelemadó bevallások utólagos vizsgálatát végezte, amelynek eredményeként megállapította, hogy a felperes bevételei és kiadásainak egyenlege jelentős összegű hiányt mutat. Ennek alapján a felperes terhére 25.351.337 Ft adókülönbötet

állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az adóhatóság nem fogadta el a felperes azon előadását, hogy az ...-tól felvett hitelt rendeltetésétől eltérően kiadásainak fedezésére használta fel, illetve, hogy 2002-2003 években ... magánszemélyektől összesen 15,5 millió forint kölcsönt kapott. Az adóhatóság nem fogadott el további 8 millió forint forrást, amelyhez a felperes állítása szerint nagyjával 2001 év végén kötött eltartási szerződés alapján jutott.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2008. július 31-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A Fővárosi Bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában megállapította, hogy a jövedelembecslés feltételei fennálltak, a becslés módszere jogszerű volt. A felperesnek ugyanis olyan forráshiánya keletkezett, amelynek forrását nem tudta igazolni. A Fővárosi Bíróság hangsúlyozta, hogy a felperes meghallgatását rögzítő 2007. március 13-i, november 26-i, illetve 2008. január 24-i jegyzőkönyvben foglaltak igazolják, hogy az adóhatóság a felperest jogairól megfelelően tájékoztatta, bizonyítási kötelezettségéről kioktatta. Kifejtette, hogy a felperes a ... Banktól felvett szabad felhasználású hitelek megtakarításként való meglétét hitelt érdemlően bizonyítani nem tudta, és ezt a tényt az általa csatolt szakértői vélemény sem tudta igazolni. Rámutatott arra, hogy ezzel összefüggésben az adóhatóság nem kért számon a felperesen olyan nyilvántartás vezetését, illetve irat megőrzését, amelyre az adótörvények alapján ne lenne köteles. A bizonyítási kötelezettség azonban az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (3) bekezdése értelmében a felperest terhelte. A Fővárosi Bíróság ellentmondásosnak ítélte a tartási szerződéssel, illetve a felperes nagyjától kapott 8 millió forinttal kapcsolatos bizonyítékokat. Egyrészt megállapította, hogy a felperes első nyilatkozatában tartási szerződésről nem tett említést, azt csak 2008. január 8-án adta át az adóhatóságnak. Ugyanakkor sem a szerződés, sem a csatolt közjegyzői tanúsítvány a 8 millió forint tényleges átadását nem igazolja. Az érintettek eltérő nyilatkozatokat tettek az ingatlan vételárát illetően is, illetve eltérnek abban, hogy a felperes a vételár egy részét vagy a teljes összeget megkapta. A Fővárosi Bíróság jelentős körülményként értékelte, hogy a felperes nagyjája a vételár összegére nem emlékezett. Az ellentmondásos bizonyítékokra figyelemmel a Fővárosi Bíróság sürgősségnek találta a felperes által indítványozott tanúk meghallgatását. Álláspontja szerint ugyanis a csatolt szerződésekben és nyilatkozatokban fellelhető ellentmondás feloldására a tanúvallomás nem alkalmas, e tanúvallomások útján a

felperes azt sem tudja igazolni, hogy a 8 millió forintos összeg 2001. december 27-én is ténylegesen rendelkezésre állt.

A ... magánszemélyek által nyújtott kölcsönösszegek vonatkozásában a Fővárosi Bíróság hangsúlyozta, hogy az adóhatóság jegyzőkönyvének 19. pontjában (18., 19. oldal) részletesen ismertette a nevezett ... állampolgárokkal kapcsolatos, az adóhatóság megkeresésére a ... adóhatóság által adott információkat. E szerint a kölcsönszerződésekben szereplő ... állampolgárságú magánszemélyek nem rendelkeztek olyan jövedelemmel, amely a kölcsönnyújtást lehetővé tette volna. A ... adóhatóság tájékoztatásával szemben a kölcsönadók nyilatkozata nem igazolta hitelt érdemlően a kölcsönösszeg rendelkezésre állását.

Az ... lakáshitel céljától eltérő felhasználása vonatkozásában a Fővárosi Bíróság hangsúlyozta, hogy a felperes a lakáshitel elszámolása körében 2006. január 10-én végszámla bemutatási kötelezettségének eleget tett, amivel a korszerűsítési költségvetésben megnevezett munkák elvégzését elismerte. Ezzel szemben a felperes nem hivatkozhat alappal arra, hogy a hitel összegét más célra használta fel.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben elsődlegesen annak megváltoztatását és az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az első fokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint sem az adóhatóság, sem a bíróság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének, a bizonyítékokat nem okszerűen mérlegelte, ezért döntéseik ellentétesek az Art. 97. § (4) bekezdésében, a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal. Álláspontja szerint az adóhatóságnak az Art. 97. § (6) bekezdése alapján a felperes javára szolgáló tényként fel kellett volna tárnia azt, hogy az ... lakáshitel nem céljának megfelelően került felhasználásra, a költségvetésben hivatkozott munkák ugyanis nem készültek el, az ... részére nem végszámla került benyújtásra, hanem a költségekről kiállított számla. A végszámla bejelentés elnevezésű formanyomtatvány valójában egymondatos nyilatkozat. A hitel felhasználásával kapcsolatban áfás számlát nem kellett bemutatni. A felperes állította, hogy az ...-tól felvett 16.575.000 Ft-ot a kronologikus pénzforgalmi mérlegben felperes bevételeként 2004. február 26-án fel kellett volna tüntetni. A felperes kifejtette, hogy miután valamennyi jövedelmét az adóhatóság nem tárta fel, annak hiányában a becslés jogalapja sem állapítható meg. Sérelmezte, hogy az adóhatóság az ellenőrzés folyamatban léte alatt nem tájékoztatta a felperest arról, hogy ellene becslési eljárás folyik, valamint nem kapott tájékoztatást a vélelmezett forráshiány mértékéről sem. Kifogásolta, hogy az adóhatóság a vizsgált időszak nyitó készpénzkészletét 0 Ft-ban határozta meg, holott statisztikai kimutatások szerint a lakosság pénzkészletének 22%-át nem bankszámlán tartja. A ... kölcsönökkel összefüggésben kifogásolta,

hogy az adóhatóság az elévülési időt megelőző időszakra vonatkozó iratok megőrzésére és bemutatására kötelezte, illetve annak a nemleges bizonyításnak a teljesítésére, hogy az elévülési időt megelőzően rendelkezésre álló megtakarításait a felperes nem költötte el. Álláspontja szerint ezzel szemben az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a felperesnek olyan kiadásai voltak, amelyek nem tették lehetővé a megtakarítás képződését. Ezért kérte annak figyelembevételét, hogy a vizsgált időszak kezdetén hozzávetőlegesen 13 millió forint összegű megtakarítással rendelkezett. Sétrelmezte, hogy az adóhatóság a megtakarítások vonatkozásában a felperes nyilatkozatát, mint bizonyítékot, nem vette figyelembe. A tájékoztatási kötelezettség megszegésével az adóhatóság megszegte a Ket. 2. § (3) bekezdésében, 5. § (1) bekezdésében foglaltakat. Sétrelmezte, hogy a felperes által csatolt, szakértő által kidolgozott pénzforgalmi mérlegek szerinti 11.666.200 Ft induló készpénzkészletet az adóhatóság és a bíróság sem vette figyelembe. Az eltartási szerződéssel összefüggésben kiemelte, hogy a tartási szerződésről a felperes már a 2007. március 13-i jegyzőkönyvben említést tett. Ennek ellenére mind az adóhatóság, mind a bíróság elmulasztotta az erre vonatkozó tanúk meghallgatását. Hangsúlyozta, hogy az általa indítványozott öt személy tanúvallomása a 8 millió forint átadását hitelt érdemlően bizonyítaná. A ... magánszemélyek által nyújtott kölcsönösszegeket illetően előadta, hogy a kölcsönszerzősek érvényesen létrejöttek, hatályosak, a kölcsönadó ... állampolgárok bevallási adatai önmagában nem zárják ki a kölcsönadás lehetőségét. A kölcsönadás ténylegesen megtörtént, amit a kölcsönadók írásbeli nyilatkozatai is igazolnak. A helyes eljárás az lett volna, ha a felperesnél a kölcsön összegét forrásként az adóhatóság elfogadja, és forráshiány legfeljebb a kölcsönadónál kerül megállapításra.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte kiemelve, hogy a felperessel szemben a becslés jogalapja fennállt. Az adóhatóság helytálló módszert alkalmazott, amelynek jogszerűségét a Fővárosi Bíróság ítéletének részletes indokolásában elfogadta.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Az Art. 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. Az Art. 109. § (1) bekezdése 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 felperes felülvizsgálati kérelmében vitatta a becslés jogalapját is, sérelmezve, hogy az adóhatóság megyei bíróság által elfogadott becslése nem a valós adóalapot valószínűsíti.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (BH 2002.29.). 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 fenti hibában a megyei bíróság ítélete nem szenved.

A felperes felülvizsgálati kérelmében részben a jogerős ítélet megalapozatlanságára, részben mérlegelési hibára hivatkozott. Az ítélet megalapozottsága körében a Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy a Fővárosi Bíróság ítéletében rendkívül részletes és pontos tényállást állapított meg mind az adóellenőrzési eljárás, az adóhatósági határozatok tartalma, mind a felperesi előadások, illetve a rendelkezésre álló bizonyítékok körében. Ítélete teljes egészében megfelel a Pp. 221. § (1) bekezdésében megfogalmazott követelményeknek. A Fővárosi Bíróság számot adott arról is, hogy miért nem látta szükségesnek a felperes által felajánlott tanúbizonyítás lefolytatását, ezért ítéletének indokolása e körben sem jogszerűtlen. A tartási szerződéshez kapcsolódó ellentmondásokat tételesen a felperes sem vitatta. A Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy a Fővárosi Bíróság a döntés érdemi indokolása tekintetében sem sértette meg a Pp. 206. § (1) bekezdésében foglalt bizonyítékértékelési szabályokat.

A Legfelsőbb Bíróság nem találta ésszerűnek a korábbi ... Banktól felvett hitelekkel rendelkezésre álló összeg meglétére vonatkozó előadást abból az okból sem, hogy a felperesnek a vizsgált időszakban jelentős anyagi megterhelést jelentett e személyi hitel részleteinek rendszeres fizetése (feltehetőleg jelentős kamattal növelt összegben), amit - előadása szerint - a hitel összegének

visszafizetésével törlesztett, aminek azonban közgazdasági indokoltsága nehezen magyarázható. A felperesnek kiadásaihoz mértén alacsony összegű munkaviszonyból származó jövedelme, bérleti díj bevétele volt. Ennek ellenére hosszabb ideig jelentős összegű lízingdíjat fizetett egy személygépkocsi után is. Mindez arra utal, hogy az adóhatóság alappal állapította meg a felperes adóalapját becslés módszerével. A becslési eljárás olyan bizonyítási módszer, amelynek során az adóhatóságnak azt kell bizonyítania, hogy a becslés alkalmazásának feltételei fennállnak, illetve a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját megfelelően valószínűsítik. Ezzel szemben a felperest terhelte az a kötelezettség, hogy hitelt érdemlő adatokkal igazolja a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. Ennek elmaradása vagy sikertelensége az adózó hátrányára esik. Figyelemmel arra, hogy a felperes sem a ... hitel vizsgált időszakban történő rendelkezésre állása, sem a nagyapjától származó 8 millió forint, sem a ... magánszemélyektől származó kölcsön vonatkozásában nem szolgáltat olyan hitelt érdemlő adattal, amely a többi bizonyítékkal egybevetve alkalmas lett volna a kívánt tény alátámasztására és e bizonyítékokat a jogerős ítélet részletesen vizsgálta és értékelte, az ítélet megalapozatlanságát a Legfelsőbb Bíróság nem látta megállapíthatónak.

A Fővárosi Bíróság nem lépte túl a bizonyítékok értékelésének a Pp. 206. § (1) bekezdésében megszabott kereteit akkor, amikor az ... hiteleszámlálás dokumentumaival és az ott tett felperesi nyilatkozattal szemben e hitel rendeltetésétől eltérő célú felhasználását a felperes előadása, illetve az előadásának minősülő magánszakértői vélemény alapján nem fogadta el. A Fővárosi Bíróság részletes indokát adta annak is, hogy a felperes által a nagyapjától átvett 8 millió forinttal összefüggésben indítványozott tanúk meghallgatását milyen egyéb körülményekre tekintettel mellőzte.

A fentiekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékokat kirívó okszerűtlenség és iratellenesség hiányában a felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelni, újraértékelni nem lehetett.

A Legfelsőbb Bíróság osztotta a Fővárosi Bíróság álláspontját a felperes által sérelmezett eljárási szabálysértések tekintetében. Nem látta megállapíthatónak, hogy az adóhatóság tájékoztatási kötelezettségét megszegte. Vagyonosodási vizsgálatok esetében az Art. vonatkozó rendelkezései szerint az adóhatóságot nem terheli olyan kötelezettség, hogy a vélelmezett forráshiány összegét, illetve a becslés alkalmazásának módszerét az ellenőrzés jegyzőkönyv összeállítását megelőzően az adózó tudomására hozza.

A kifejtettekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes felülvizsgálati perköltségének, valamint az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése alapján a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéknek a megfizetésére kötelezte (6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése).

Budapest, 2010. április 8.

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