

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tollmann Judit ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Fürst Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság 2009. június 29. napján kelt 5.K.26.073/2008/21. számú ítélete ellen a felperes által 24. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Pest Megyei Bíróság 5.K.26.073/2008/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a alperesnek 100.000 /azaz egyszázezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.272.900 /kettőmillió-kettőszázhetvenkettőezer-kilencszáz/ 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 Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2001.-2005. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2007. július 24. napján kelt 3334784691 számú határozatával a felperest összesen: 37.882.420 Ft adókülönbözet, továbbá járulékosan adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2007. november 05. napján kelt 8990616186 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy adózó a vizsgált időszakban jelentős összegű tagi kölcsönt nyújtott a tulajdonában lévő Kft-nek, azonban a vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a beállási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, ezért helytállóan az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az

adóalapját becsléssel állapította meg, és a fedezetlen kiadásokat a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja.tv./ 4.§-ának /1/ bekezdése, 28.§-ának /1/ bekezdése alapján egyéb jövedelemként vette figyelembe.

Az alperes - a lakossági folyószámlán elhelyezett és inaktív 20.600.000 Ft kivételével - nem fogadta el a felperes azon hivatkozását, hogy a 2001. évet megelőzően jelentős összegű megtakarítással rendelkezett volna, így kölcsön tudott adni egy magánszemélynek 120.000.000 Ft-ot, amelyet részletekben visszacapott.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját, a terhére megállapított adóterheket, a tényállás tisztázottságát, a bizonyítási eljárás jogszerűségét, az indokolás teljes körűségét, állította, hogy rendelkezett kiadásai fedezetével. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem tett eleget tájékoztatási kötelezettségének, illetve, hogy nem fogadta el a megtakarításait.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette, az Art. 109.§-ának /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően bizonyította, hogy a becslés alkalmazásának feltételei fennálltak, olyan eljárási jogszabálysértés nem valósult meg, amely az érdemi döntésre kihatott volna. Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy felperes nem tudta igazolni a vizsgált időszakot megelőzően keletkezett és rendelkezésére állt, a tagi kölcsönök fedezetül szolgáló vagyon meglétét.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§-át, 213.§-ának /1/ bekezdését, 221.§-ának /1/ bekezdését, az Art. 97.§-ának /3/-/4/, /6/ bekezdéseit, 109.§-ának /1/, /3/ bekezdéseit. A felperes lényegében fenntartotta a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartásár kérte.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

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 felperesnél 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 fajtájánál 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 felperes 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, a tanúvallomásokat, a felperes tulajdonában lévő kft adóvizsgálatának iratait, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a felperesek 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. A jogerős ítélet hatályon kívül helyezését nem alapozta meg, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 213.§-ának /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően elbírálta a felperes eljárási kifogásait, azokat azonban tömören indokolta.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta - az Art. 109.§-ának /3/ bekezdésére, a Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésére alapított - a keresetet bizonyítottság hiánya okából 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 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. április 22.

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