

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Varga István ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bakacsi Mónika jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Békés Megyei Bíróság 2009. április 16. napján kelt 7.K.23.002/2009/12. számú ítélete ellen a felperes által 15. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

### **í t é l e t e t**

A Legfelsőbb Bírósága a Békés Megyei Bíróság 7.K.23.002/2009/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a alperesnek 250.000 /azaz kettőszázötvenezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 769.700 /hétsházhatvankilencezer-hétsház/ 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 Dél-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2002.-2006. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2008. június 20. napján kelt 3672522894 számú határozatával a felperest 2002. és 2003. évekre összesen: 12.828.479 Ft adókülönbözet, továbbá járulékosan adóbírság, és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2008. október 10. napján kelt 2899299936 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint felperes a vizsgált időszakban összesen 14.149.655 Ft adózott jövedelmet vallott, azonban 12.642.749 Ft értékben ingatlant és üzletrészt vásárolt, illetve 30.750.000 Ft tagi kölcsönt nyújtott. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási 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 nem fogadta el, hogy a felperes 2002. január 1-jén 3.500.000 Ft megtakarítással rendelkezett volna, mert az adózó e megtakarításnak sem a forrását, sem a rendelkezésre állását nem bizonyította. Nem fogadta el továbbá, hogy a felperes egy külföldi magánszemélytől 100.000 USD-t kölcsön kapott volna, mert a kölcsönszerződés - az alaki hibái miatt - nem minősül a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 196.§-ának /1/ bekezdése szerinti magánokiratnak, illetve a rendelkezésre álló bizonyítékok szerint felperes a külföldi személlyel személyesen nem találkozhatott, és az USD pénzügyi utalását, illetve átváltását hitelt érdemlően bizonyítani nem tudta.

A felperes keresetében a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját, a terhére megállapított adóterheket, a tényállás tisztázottságát, állította, hogy rendelkezett kiadásai fedezetével. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem fogadta el a megtakarításait, a külföldi magánszemélytől kapott kölcsönt.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság az Art. 109.§-ának /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően bizonyította, hogy a becslés alkalmazásának feltételei fennálltak. Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy felperes a perben sem igazolta a hivatkozott megtakarítás összegének: a 3.500.000 Ft-nak a vizsgálat alá vont időszak kezdetén való rendelkezésre állását. Megállapította továbbá, hogy felperes a kölcsönszerződést a külföldi magánszeméllyel külföldi hatóság előtt kötötte meg, írta alá, illetve vette át a pénzt, a szerződéskötés időpontjában Dakarbán járt, és a szerződésen fellelhető a dakari belügyi hatóság hitelesítő bélyegző-lenyomata is. A szerződés alapján az okirat aláírása és a teljesítés időben nem vált el egymástól, ezért az okirat alkalmas annak a bizonyítására, hogy felperes részére a kölcsönösszeg átadása megtörtént. Azt azonban nem igazolta, hogy a külföldi pénznemben nyújtott kölcsönt Magyarország on forintban felhasználta, az átváltásról bizonylattal nem rendelkezett, ellentmondásosan nyilatkozott továbbá a kölcsön célját és felhasználását illetően is. Fedezethiányát tehát a perben sem tudta megcáfolni.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a logikával és az életszerűséggel ellentétesen

mérlegelte a bizonyítékokat. Megsértette a Pp. 206.§-át, az Art. 97.§-ának /4/, /6/ bekezdéseit. A felperes lényegében fenntartotta a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartásár kérte.

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 felperesnél 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 valószínűsítene 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 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, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a felperes 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 a Legfelsőbb Bíróság nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésére 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 perköltségének 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 25.

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