

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Lánczi Ferenc Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Lánczi Ferenc ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Észak-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 2009. július 2. napján kelt 12.K.27.341/2008/13. számú ítélete ellen a felperes által 15. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 12.K.27.341/2008/13.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 - 963.800 /azaz kilencszázhatvanháromezer-nyolcszáz/ 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 Központi Hivatal Hatósági Főosztály Észak-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2001-2006. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2008. április 9. napján kelt 2533851203 számú határozatával a felperes terhére 2003. és 2004. évekre összesen: 15.696.650 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte a felperest az adókülönbözet, továbbá járulékosan adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. Az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján azt állapította meg, hogy az adózó a vizsgálat alá vont években a tulajdonában lévő Kft-nek több alkalommal tagi kölcsönt nyújtott, 2003-ban 27.520.000 Ft-ot, 2004-ben 14.900.000 Ft-ot, ingatlanokat vásárolt, azonban a bevallott bérjévedelmei /2003-ban: 1.262.500 Ft, 2004-ben: 1.350.000 Ft/, figyelemmel a megélhetési költségekre is, e kiadásokat nem fedezték, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§-ának /1/-/2/ bekezdései, 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alapján becsléssel állapította meg a

személyi jövedelemadó alapját, és a vagyonmérlegben megállapított 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. Elévülés miatt a 2001. év vonatkozásában az eljárást megszüntette, míg 2002., 2005. és 2006. években adókülönbözetet nem állapított meg.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2008. szeptember 30. napján kelt 1941637373 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a 2002. évi vagyonmérlegben a fedezethiány összegét 600.000 Ft-tal növelte, és az adóhiánynak minősülő adókülönbözet összegét összesen: 16.062.650 Ft-ban határozta meg, egyebekben helybenhagyta.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az alperes az elsőfokú határozatot jogalap nélkül változtatta meg, megsértve a súlyosbítás tilalmát, azonban az elsőfokú határozat kibocsátására sem kerülhetett volna sor az ügyintézési határidő jogvesztő túllépése miatt. Kifogásolta, hogy az adózott bérjövédelmét 2002. évben az alperes figyelmen kívül hagyta, az életviteli költségeivel kapcsolatosan nem végzett becslést, a magánszemélyektől kapott kölcsönöket nem fogadta el, és a késedelmi pótlékot törvénytől számolta ki.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint a felperes által sérelmezett eljárási határidő túllépésének következményeként az Art. jogvesztést nem ír elő, ezért a mulasztás tényének rögzítése mellett a határozatok hatályon kívül helyezését nem alapozta meg. Az elsőfokú bíróság szerint az Art. 108.§-ának /2/ bekezdése, 109.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával az adóhatóság helytállóan alkalmazott becslési eljárást. A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy az elévülési időben folyósított kölcsönök rendelkezésre állását a felperes nem bizonyította, ahogyan azt sem, hogy a létfenntartása költségeit az adóhatóságnak becsülnie kellett volna. A magánszemély hitelezők tanúkenti meghallgatására előterjesztett felperesi bizonyítási indítványt az elsőfokú bíróság elutasította, mert az adóhatóság által sem vitatott kölcsönfolyósítások a kölcsönösszegeknek a vizsgálattal érintett adóévekbeni meglétét nem igazolja. Az alperes az Art. 138.§-ának /1/ bekezdése alapján az elsőfokú határozatot megváltoztathatta, a késedelmi pótlék számítása pedig az Art. 165.§-ának /3/ bekezdése szerint megfelelő.

A felperes felülvizsgálati kérelmében 5 pontba foglaltan kérte a jogerős ítélet felülvizsgálatát. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette az Art. 128.§-ának /1/ bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános

szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 33.§-ának /7/ bekezdését, az Art. 108.§-ának /1/ bekezdését, 109.§-át, 128.§-ának /1/ bekezdését.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A jogerős ítélet meghozatalát követő rendkívüli jogorvoslati eljárásban, a felülvizsgálati eljárásban a Legfelsőbb Bíróság felülvizsgálati jogköre nem korlátlan. A Legfelsőbb Bíróság a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, a kérelmező által megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés/. A felperes felülvizsgálati kérelme 1. és 3. pontjaiban nem jelölte meg azt a jogszabályt, amelyre a kérelmét alapozta, ezért a Legfelsőbb Bíróság jogkérdésben - jogszabályhely hiányában - e pontokban foglaltakat nem vizsgálhatta.

Felülvizsgálati kérelme 2. pontjában a felperes az Art. 128.§-ának /1/ bekezdésére és a Ket. 33.§-ának /7/ bekezdésére alapítottnak az elsőfokú ítéletet azért támadta, mert az elsőfokú határozat kibocsátására határidőn túl került sor. Az elsőfokú bíróság helyesen rögzítette ítéletében, hogy a határozat kiadásának eljárási határideje nem jogvesztő határidő. A felperes a Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettsége ellenére olyan tényt, körülményt nem igazolt, hogy az elsőfokú határozat kiadásának időtartama a döntés érdemére kihatott volna, a jogorvoslati jogát pedig gyakorolta, ezért az elsőfokú bíróság helytállónak állapította meg, hogy az elsőfokú határozat kiadásának kifogásolt időtartama - a LB KK. 31. számú állásfoglalásában foglaltakra is figyelemmel - a határozatok hatályon kívül helyezését nem alapozta meg.

Felülvizsgálati kérelme 4. és 5. pontjaiban a felperes a jogerős ítéletet azért támadta, mert állítása szerint az adóhatóság által alkalmazott becslési eljárás az Art. 108.§-ának /1/ bekezdését, 109.§-ának /1/ bekezdését sérti.

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 fajtajánál 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 valónak fogadja el. Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felperesnek 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, 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, az elsőfokú ítélettel és az adóhatározatokkal való tételes átvizsgálás során a Legfelsőbb Bíróság nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta a keresetet 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 felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési 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**