

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Ákos Elek ügyvéd által képviselt felperesnek az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Veszprém Megyei Bíróság 2009. szeptember 10. napján kelt 6.K.21.080/2008/11. 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 Bíróság a Veszprém Megyei Bíróság 6.K.21.080/2008/11. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.375.300 /azaz egymillió-háromszázhetvenötezer-háromszáz/ 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-dunántúli Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2002. - 2005. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2007. november 12. napján kelt 1474814689 számú határozatával a felperest összesen: 22.921.382 Ft adókülönbözet, 11.460.691 Ft adóbírság, és 10.134.815 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2008. április 26. napján kelt 1559662967 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a revízió megállapította, hogy a felperes bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett bevételei nem nyújtottak fedezetet kiadásaira /ingatlan beruházás, tagi és baráti kölcsön nyújtása, bankszámlán készpénz elhelyezés, életbiztosítási díj fizetés, gépkocsik vásárlása, utazási és rezsi költségek/, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adó alapját becsléssel állapította meg, és az adóalapot növelő fedezethiány összegeket a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban:

Szja.tv./ 28.§-ának /1/ bekezdésében foglaltak alapján egyéb adóköteles jövedelemnek minősítette.

Az alperes /többek között/ nem fogadta el a felperes azon hivatkozását, hogy 2000. évben az édesapjától ajándékba kapott 28.000.000 Ft a vizsgálat megkezdésekor készpénzben a rendelkezésére állt, és kiadásai fedezeteként szolgált volna.

A másodfokú hatóság nem fogadta el továbbá a felperes azon hivatkozását sem, hogy N.Cs.-tól /a továbbiakban: Magánszemély/ 2000. évben 35.000.000 Ft kölcsönt kapott volna, mert sem a pénzösszeg meglétét, sem annak forrását nem igazolta.

A felperes keresetében az első- és másodfokú határozat hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint - egyebek mellett - az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének nem tett eleget, az édesapjától ajándékba kapott, és a Magánszemélytől kölcsönbe vett pénzösszegre vonatkozó bizonyítékokat hiányosan, okszerűtlenül értékelte, amelyből következően döntése megalapozatlan és jogszabálysértő.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában részletesen kifejtette, hogy az alperes eljárási, és anyagi jogi jogszabálysértés nélkül hozta meg határozatát, a felperes keresetét nem bizonyította.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a keresete teljesítését kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelmét A) és B) pontokra

osztotta. Az A) pontban foglaltak szerint az ítélet az apai ajándék /I. alpont/, és a Magánszemélytől kapott kölcsön /II. alpont/ vonatkozásában sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§-ának /1/ bekezdését, az Art. 97.§-ának /4/ bekezdését, 108.§-ának /2/ és /9/ bekezdéseit, 109.§-ának /1/ bekezdését; a felperes ki is egészített kérelmében lényegében fenntartotta és megismételte a kereseti kérelmében foglaltakat. A B) pontban a közigazgatási eljárásban előadott azon kifogását részletezte, hogy nyilatkoztatása során olyan személyek is jelen voltak, akik a megbízólevélen nem szerepeltek. Sérelmezte továbbá, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 79.§ /1/ bekezdését megsértve a perköltség viseléséről indokolás nélkül döntött.

Az alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., BH2002 447./. A felperes pontosan meghatározta a

felülvizsgálati kérelem kereteit /A) pont, azon belül I. és II. alpontok, apai ajándék, Magánszemély kölcsöne/, amelyekben foglaltakon kívül, a jogerős ítélet további részeit a Legfelsőbb Bíróság nem értékelhette.

A felperes felülvizsgálati kérelme B) pontjában előadottak nem képezték az elsőfokú per tárgyát, rájuk vonatkozó kereseti kérelem és elsőfokú bírósági döntés hiányában a rendkívüli jogorvoslati eljárásban felülvizsgálat alá nem vonhatók.

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 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 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 /BH2002. 29./. 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. A jogerős ítélet hatályon kívül helyezését nem alapozta meg az, hogy az elsőfokú bíróság a perköltségviselés körében csak az alkalmazott jogszabályhelyet jelölte meg, és döntését részletesen nem indokolta.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit, amely a felperes által megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az alperesnek a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért arról a Legfelsőbb Bíróságnak határoznia nem kellett.

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. május 27.

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