

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Varga István ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Rusznák Ildikó jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Békés Megyei Bíróság 2009. november 18. napján kelt 6.K.23.211/2008/40. számú ítélete ellen a felperes által 43. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Békés Megyei Bíróság 6.K.23.211/2008/40. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 130.000 /azaz százharmincezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 131.200 /azaz százharmincegyezer-kétszáz/ 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/ megismételt eljárásban a felperesnél 2001-2005. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2008. július 3. napján kelt 3672581082 számú határozatával a felperest 2002. és 2004. évekre összesen: 7.710.675 Ft adókülönbözet, 3.854.083 Ft adóbírság, 3.908.230 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2008. október 6. napján kelt 2898918164 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy 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 adó alapját 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.

A felperes azon hivatkozását, hogy a vizsgált időszakot megelőzően volt megtakarítása, amelyet a M.Rt-ből 1998. vagy 1999. évben vett fel készpénzben, az alperes nem fogadta el, mert az adózó nem bizonyította, hogy ezek az összegek a vizsgálat kezdetének napján a rendelkezésére álltak volna, és azokat a kiadásai fedezetéül felhasználta.

Az adózó által bankban, 2003-ban illetve 2005-ben elhelyezett 3.200.000 Ft-ot, és 1.000.000 Ft-ot, amely összegek kamatokkal együtt elérték a fellebbezésben hivatkozott 4.500.000 Ft-ot, az alperes forrásként szintén nem fogadta el, mert az összeget a felperes betétként lekötötte és nem használta fel.

Az alperes megállapította, miszerint felperes az általa megjelölt egyéb összegekre vonatkozásában hitelt érdemlően nem bizonyította, hogy 2001. évben 3.000.000 Ft, 2002-ben 10.447.000 Ft, 2003. évben 10.447.000 Ft, 2004-ben 11.763.000 Ft, 2005. évben 5.052.000 Ft előző évi megtakarítása lett volna, amely összegek a rendelkezésére is álltak voltak.

A másodfokú hatóság forrásként nem vette figyelembe az I.A-tól 2000. évben kapott 8.000.000 Ft kölcsönt, mert az adózó nem bizonyította, hogy az összeg rendelkezésére állt a vizsgált időszak kezdetén, azt mikor és mire használta fel.

Az alperes szerint nem minősül hitelt érdemlő bizonyítéknak az a felperesi állítás, miszerint köztudomású tény, hogy hazánkban az emberek majdnem fele bizalmatlan a bankszektorral szemben.

Az alperes megállapította továbbá, hogy az elsőfokú hatóság helytállónan 2002. és 2003. évekre becsléssel határozta meg az adózó építési költségeit a B. ...szám alatti ingatlanra vonatkozóan.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját, sérelmezte az adóhatóság által megállapított lakásépítési költségeket, továbbá, hogy nem vette figyelembe a megtakarításait, és az I.A.-tól kapott kölcsön összegét. Előadta, hogy a kölcsön baráti jellegű volt, nem kísérté pénzügyi bizonylatolás, azért volt rá szüksége, mert a házastársa fogorvosi praxist kívánt vásárolni. A kölcsön vett pénz nem került felhasználásra, mivel kedvező banki hitelt kaptak, az összeg azonban náluk maradt, mert a kölcsönadók azt nélkülözni tudták.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát részben megváltoztatta. Indokolása szerint megállapította, hogy az adóhatóság jogszerűen alkalmazott becslést, mivel 2002. és 2004. évben a feltárt kiadások meghaladták a felperes bevallott jövedelmeit.

Az elsőfokú bíróság a lakásépítéssel kapcsolatos költségek vonatkozásában a perben kirendelt szakértő szakvéleményében foglaltakat alapján megváltoztatta az alperes határozatát.

Az elsőfokú bíróság megkereste a M.Rt-t, és a válaszirata alapján tényként állapította meg, hogy a felperes 2000. szeptember 20. napján 2.631.724 Ft összegben visszaváltott G.típusú értékpapírt. I.A.tanúkénti meghallgatása alapján pedig bizonyítottanak értékelte, hogy 2000. évben baráti kölcsönt nyújtott a felperesnek. Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként azonban nem látta bizonyítottanak azt, hogy ezen összegek a felperes rendelkezésére álltak a vizsgálat kezdő időpontjában, illetve a későbbi évek kiadásainak felmerülésekor, e részében tehát keresetet alaptalannak találta.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és keresete teljes körű teljesítését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban Pp./ 206.§-ának /1/ bekezdését, 339.§-át. Az elsőfokú bíróság a rendelkezésére álló bizonyítékokat hiányosan és okszerűtlenül értékelte, nem volt feladata az adóhatóság által elkövetett hibák korrigálása, hanem a megállapított jogszabálysértések eredményeként az adóhatóságot a bizonyítási eljárás lefolytatására kellett volna köteleznie.

Az adóhatóság érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását 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. 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. 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.

Az 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 részben minősítette jogszerűnek.

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, 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 részben 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 széleskörű bizonyítási eljárást folytatott, a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében részletes és pontos tényállást rögzített, logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta az alperes határozatát megváltoztató rendelkezését, illetve - 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.

A Pp. 339.§ /1/ bekezdés szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi és - szükség esetén - a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A /2/ bekezdés g. pont értelmében a bíróság a közigazgatási határozatot megváltoztathatja az adó-, vagy illetékkötelezettség megállapításáról vagy a külön jogszabály szerint ezzel egy tekintet alá eső más fizetési kötelezettségről és az ezekhez kapcsolódó egyéb befizetésekről hozott határozat bírósági felülvizsgálata során. Az elsőfokú bíróság e jogszabályhelyek megfelelő alkalmazásával változtatta meg - hatályon kívül helyezés helyett - a másodfokú határozatot.

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 illethekekről 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. június 03.

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