

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Antal Kadosa Adorján ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság által 2009. június 29. napján hozott 1.K.26.156/2009/11. számú ítélet ellen az alperes által 13. 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 1.K.26.156/2009/11. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 30.000 (harmincezer) forint elsőfokú, és 15.000 (tizenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 139.200 (egyszázharminckilencezer-kettőszáz) forint kereseti és 139.200 (egyszázharminckilencezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2002-2003. években tanulmányait folytatta, jövedelemmel nem rendelkezett, szülei tartották el.

2004-2006. években továbbra is szüleivel élt egy háztartásban, de megalapította a B.Bt-t, ahonnan jövedelme származott, 2004-ben 558.267 Ft, 2005-ben 684.000 Ft, 2006-ban 808.333 Ft, és ebben az évben táppénzként még 97.315 Ft-ot kapott, amiből adóelőleg is levonásra került.

A felperes 2004-2006. években négy gépjármű (Mazda MX3, Mazda Xedos 6, Honda S 2000, BMW 187) tulajdonjogát szerezte meg.

Az adóhatóság a felperesnél 2002-2006. évekre személyi jövedelemadó (továbbiakban: szja) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 2002-2003. évekre szja adókötelezettséget nem állapított meg, 2004-2006. évekre azonban kötelezte mindösszesen 2.320.038 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2898802355 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes elfogadta, hogy a Mazda MX3 személygépkocsit a felperes részére szülei vásárolták, ezért ennek kapcsán a felperes terhére kiadási tételt nem állapított meg. Rögzítette, hogy ezt a felperes 2004. június 28-án 1.100.000 Ft-ért adta el, és ezt az összeget ingó-értékesítésből származó bevételként vette figyelembe. Az alperes a Mazda Xedos 6 illetve a Honda S 2000 típusú személygépkocsik vételi árát az Eurotax katalógus alapján határozta meg, és az így felállított vagyonmérleg alapján a felperes terhére fedezethiányt állapított meg. A BMW 187 típusú gépjárművel kapcsolatban elfogadta az adásvételi szerződés szerinti vételárat azzal, hogy abból 2006. november 6-án 7.500 euró megfizetésre került, a fennmaradó összeget pedig 2005. november 20-ig kellett kiegyenlíteni. Rögzítette e körben azt is, hogy a felperes nem igazolta hitelt érdemlően, hogy e gépjármű vételárának megfizetésére nem a számla szerinti időpontban, hanem 2007-ben a HVB Banktól felvett hitelből került volna sor.

Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 108., 109.§-ában foglaltakra alapította.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, vagy az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte, vitatta a terhére előírt adókülönbözet jogalapját és összeagszerűségét is. Azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási, bizonyítási, indokolási kötelezettségének. Vitatta a becslés jogalapját, módszerét, a terhére előírt adókötelezettséget és az ehhez kapcsolódó jogkövetkezményeket. A keresetében előadottak alátámasztására okiratokat csatolt és tanúbizonyítás foganatosítását kérte.

Kifejtette, hogy az alperes jogsértően alkalmazott becslést, mivel a gépjárművek sérültek voltak, az Eurotax katalógus alkalmazására nem kerülhetett volna sor.

A megyei bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon

kívül helyezte, az elsőfokon eljáró adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, mert nem hallgatta meg a felperes által kért tanúkat, és figyelmen kívül hagyta, hogy a gépkocsik sérülten kerültek be az országba. Az Eurotax katalógus nem hiteles nyilvántartás, csupán egy a sok árjegyzék közül, és az interneten is fellelhetők egyéb ajánlatok. A felperesi előadást is figyelembe véve szakértő bevonásával is tisztázni lehetett volna a gépkocsik valós értékét, annak megállapítása érdekében, hogy a felperesnek milyen összegű fedezetre volt szüksége ezek megszerzéséhez.

Tévesen nem fogadta el az alperes azt, hogy a Mazda MX3 gépkocsi vételárát a szülők által felvett, utóbb felperes által átvállalt kölcsönből fizette ki a felperes.

Az új eljárásra előírta a felperesnek, az ügyleteket bonyolító édesapjának, és azoknak a tanúknak a meghallgatását, akik részt vettek a gépkocsik értékesítésében azzal, hogy tisztázni kell, hogy e személyek a büntetőeljárás során meghallgatásra kerültek-e vagy sem, ha igen milyen minőségben. Vizsgálni kell az okiraton feltüntetett sérüléseket és a számlákban feltüntetett vételárakat, és a harmadik gépkocsi fedezetéül figyelembe kell venni a szülők által előlegezett vételárát is, mert az adóhatóság csak mindezek eredményeként kerülhet abba a helyzetbe, hogy a becslés jogalapját illetveösszepszerűségét illetően is megalapozott döntést hozzon.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára.

Azzal érvelt, hogy eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, jogszerűen alkalmazott becslést, annak módszere is törvényes volt, határozata az összepszerűsége tekintetében is megalapozott és törvényes. A felperes által benyújtott bizonyítékok és a perben lefolytatott bizonyítás adatai sem igazolják hitelt érdemlően a becsült adóalaptól való eltérést. A megyei bíróság tévesen állapított meg terhére az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértést, és nem megfelelően alkalmazta az Art. 109.§ (1)- (3) bekezdésében foglaltakat. Az új eljárásra nézve is olyan iránymutatást adott, amelytől nem várható újabb értékelhető bizonyíték.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdései értelmében az adóhatóság köteles a tényállás tisztázására és a bizonyításra, amely során az adózó javára szolgáló körülményeket is fel kell derítenie. Ezekhez az általános szabályokhoz képest a becslésre az Art. 108-109.§-ai szerinti speciális rendelkezések az irányadók. Ez utóbbiak értelmében az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. A becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított tény az adózó javára nem értékelhető. (Art. 97.§ (6) bekezdése)

A felülvizsgálati eljárás során a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben és a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275. §.)

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

A felperes a revízió során nem tudta megjelölni a gépkocsik vételárát és dokumentumokat sem tudott csatolni. Az alperes ezért az Eurotax nyilvántartás adatait használta fel a vételárak megállapítása érdekében.

A felperes a jegyzőkönyvre tett észrevételében kifogásolta a vételárakat, és a gépjárművekről általa utólag becsatolt számlákon szereplő eladási árat kérte elfogadni.

A felperes által becsatolt okiratok, számlák tanúsága szerint azonban a gépjárműveket nem a felperes vásárolta meg külföldön, hanem egy-egy cég, azaz E.Kft és a B.Bt. A felperes a gépjárművekre vonatkozó, saját nevére szóló adásvételi szerződést nem nyújtott be, ezért az adóhatóság megkereste a nyomozóhivatalt, amely által megküldött adásvételi szerződésen a Mazda Xedos 6. típusú gépjárműre vonatkozóan vételár nem került feltüntetésre. Ezt követően az adóhatóság megkereste a fővámhivatalt is, amely a Honda S 2000 típusú gépjármű kapcsán nem tudott adatokat szolgáltatni, a Mazda Xedos 6. típusú gépjárműre vonatkozóan pedig a nyomozóhivatal által megküldött szerződésen kívül egyéb adatot nem tudott az adóhatóság rendelkezésére bocsátani. Megküldte ugyanakkor a BMW 187. típusú gépjárműre vonatkozó regisztrációs adóeljárás során keletkezett iratokat, amelyből az volt megállapítható, hogy a felperes a regisztrációs adót 2007. szeptember 26-án fizette meg, de ez a jelen ügyre nézve értékelhető adatot, tényt, körülményt nem tartalmazott. A BMW 187 típusú gépkocsival kapcsolatban a felperes német nyelvű adásvételi szerződést nyújtott be, amely szerint a vételárból 2006. november 6-án 7.500 euró megfizetésre került és a fennmaradó összeget 2006. november 20-ig kellett megfizetnie.

A felperes a HVB Bankkal 2006. december 22-én kötött kölcsönszerződést és a közigazgatási eljárás során nem hivatkozott arra, hogy a vételárát a szülei az általuk felvett kölcsönből

előlegezték volna, és nem kérte az adóellenőrzés, adóigazgatási eljárás során tanuk meghallgatását, szakértő kirendelését sem.

Az adóhatóság megkísérelte a B.Bt. vizsgálatát is, de a cég ismeretlen helyre költözött, majd időközben megszűnt.

Az alperes elfogadta a felperes szülei nyilatkozatát arra vonatkozóan, hogy ők vásárolták a felperes részére a Wolkswagen Golf és Mazda MX3 típusú személygépkocsit, és a tekintetben is, hogy ők gondoskodtak az eltartásáról, így e közben a felperesnél kiadási tételt nem állapított meg, és az ajándékba kapott gépjármű eladásából származó összeget is a felperes javára szolgáló bevételként vette figyelembe.

A kifejtettekből következik, hogy az alperes a felperes iratcsatolásának, továbbá beszerezhető dokumentumoknak a hiányában jogszerűen alkalmazta a vételár megállapítása érdekében a közhiteles EUROTAX nyilvántartás adatait a Mazda Xedos 6 és a Honda S 2000 típusú gépjárművek kapcsán, és a rendelkezésére álló adatok alapján okszerű ténybeli és jogkövetkeztetést vont le arra nézve, hogy a vizsgált időszakban a felperes életviteléhez és nagy értékű gépkocsivásárlásához szükséges kiadásoknak nem volt fedezete.

Az alperes határozata az iratokból megállapíthatóan megfelel az Art. 97.§ (4), (6) bekezdéseiben, 109.§-ában foglaltaknak. Az alperes jogszerűen alkalmazott becslést, és az ismertetettekből következően megalapozottan és jogszerűen értékelte az Art. 97.§ (6) bekezdése szerinti törvényhelyre figyelemmel a felperes terhére a gépkocsi vételárával kapcsolatos bizonyítatlanságot is különös tekintettel arra, hogy az Art. 47.§ (3) bekezdése értelmében a felperesnek adózással kapcsolatos iratait az adó megállapításához való jog elévüléséig meg kellett volna őriznie, de a felperes ennek ellenére nem tudott csatolni gépjármű-vásárlásokról nevére szóló olyan bizonylatot, amelyből megállapítható lett volna a gépjárművek megszerzés kori értéke.

Az alperes a határozatában egyértelműen és teljes körűen eleget tett az indokolási kötelezettségének is. Ennél fogva tévesek a megyei bíróságnak azok a megállapításai, amelyek a tényállás tisztázatlanságára, az alperest terhelő bizonyítási kötelezettség elmulasztására, vagy az indokolási kötelezettség megsértésére vonatkoznak.

A felperes a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján nem volt elzárva attól, hogy a perben is szolgáltatasson bizonyítékokat a keresetében előadottak alátámasztására, ezek értékelésére, illetve ezekkel kapcsolatban indítvány vagy észrevétel megtételére azonban az alperesnek kizárólag a perben volt lehetősége. A perben feltárt és szolgáltatott bizonyítékokat pedig a bíróságnak a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltak alapján eljárva -

figyelemmel a becslési eljárásra vonatkozó speciális rendelkezésekre - kellett volna értékelnie, tehát nem mellőzhette volna valamennyi adat egyenkénti és egymással történő egybevetését, azaz az eljárás során felmerült valamennyi adat okszerű mérlegelését.

Rámutat e körben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a Mazda Xedos 6 típusú gépkocsi vételéről az E.Kft. részére kiállított számlán egyáltalán nincs utalás a gépkocsi sérült állapotára. E gépkocsi tekintetében a felperes csak a per során nyújtotta be a megyei bíróság által is hivatkozott vámhivatali vizsgálati lapot. Ebből azonban csak az állapítható meg, hogy milyen állapotban került be az országba, az azonban nem, hogy milyen állapotban került a felperes tulajdonába. A gépkocsi 2005. év folyamán totálkárosra tört, így már a revízió során is fizikai képtelenség lett volna szakértő általi megvizsgálása. A Honda S 2000 típusú gépkocsi vételéről a B.Bt. részére kiállított számlán pedig mindössze az szerepel, hogy sérült, de a sérülések minősége és mennyisége nincs feltüntetve, e körben vámhivatali vizsgálati lap sem került benyújtásra. Mindezek mellett nem hagyható figyelmen kívül az a körülmény, hogy nem a felperes hozta be ezeket a gépjárműveket, hanem cégek értékesítették tovább a gépjárműveket a felperes részére, aki a perben sem szolgáltatott a saját gépjármű vásárlásaira szóló olyan bizonylatot, dokumentumot, amelyből a megszerzés kori érték kétséget kizáró módon megállapítható lett volna. Nem tárt fel a felperes olyan hitelt érdemlő adatokat a perben sem, amelyekből meg lehetett volna állapítani, hogy ezek a gépkocsik milyen állapotban kerültek a tulajdonába 2003. illetve 2005. években.

A peres eljárás során felvett tanúmeghallgatáson a felperes édesapja azt nyilatkozta a Honda S 2000 személygépkocsiról, hogy csak az eleje és hátulja volt összetörve, lámpán kívül mást nem kellett cserélni. Ezzel szemben a tanúként meghallgatott M.A.szerint ez a gépjármű totálkáros volt, tehát olyan mértékben volt sérült, hogy már nem érte meg megjavítani. A tanúk a nyilatkozataikban előadottak alátámasztására bizonyítékot nem csatoltak, ellenőrizhető adatot nem közöltek és a felperes sem ajánlott fel bizonyítást arra nézve, hogy az előadása szerinti módon kifogásolt gépjárművek javítása konkrétan mekkora kiadással járt volna, a gépjárművek vételára mennyiben térne el az alperes által megállapított összegektől. Az Eurotax katalógus pedig nem egy információ, hanem közhiteles nyilvántartás.

Az Art. 109.§ (3) bekezdése és 97.§ (6) bekezdése értelmében a becslési eljárás során az alperes nem bizonyított tényeket, körülményeket az adózó terhére értékelheti, mivel az adózónak kell hitelt érdemlő adatokkal igazolnia a becslés ellenében felhozott állításait.

Rámutat e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a felperes a közigazgatási eljárás során, de még a keresetében sem hivatkozott arra a körülményre, hogy a BMW 187 gépkocsi vételárát szülei az általuk felvett, később átvállalt kölcsönből előlegezték volna. Az e körben perben tett előadása ellentétes azon közigazgatási eljárás során tett nyilatkozatával, mely szerint a gépkocsit csak 2007. évben fizette ki az általa felvett hitelből. A rendelkezésre álló adatok szerint pedig a felperes szülei 2003. évben vettek fel hitelt az Este Banktól, melynek 2006. év végén történt meg a felperes általi kiváltása. A hitel felvételétől a gépjármű vásárlásáig 3 év telt el, és a felperes nem szolgáltatott semmilyen olyan adatot a perben sem, amely hitelt érdemlően igazolhatta volna, hogy a szülők által felvett hitelből rendelkezésre állt volna a gépjármű vásárlásához szükséges összeg. A felperes által HVB Bankkal 2006. december 22-én kötött szerződés pedig tartalma szerint sem kapcsolódik a gépjárműhöz. A szerződés céljaként ugyanis hitelkiváltás került feltüntetésre szabadfelhasználással. A gépjármű vételárának megfizetése egyébként is a kölcsönszerződés megkötése előtt volt esedékes, és a számla alapján megfizetetté is vált.

A kifejtettekből következően a megyei bíróság tévesen állapított meg az alperes terhére az ügy érdemi döntésére is kiható lényeges bírósági eljárásban már nem pótolható eljárási jogszabálysértéseket, és az új eljárásra nézve is olyan bizonyítási cselekmények elvégzésére kötelezte az alperest, amelyekről újabb értékelhető bizonyíték nem várható várni mivel a felperes a közigazgatási eljárás során már nyilatkozott az ügyletekkel kapcsolatban, és édesapjának meghallgatására és tanúbizonyításra is sor került a perben, és azok a cégek, amelyek a gépkocsikat behozták, már megszűntek. A rendelkezésre álló dokumentumokra figyelemmel pedig további tanúnyilatkozat az eljárás eddig rendelkezésre álló adataira figyelemmel alkalmatlan a becsült adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő bizonyítására.

A felperes továbbá - az Art. 109.§ (3) bekezdése szerinti kimentő bizonyításra figyelemmel - nem alapíthat előnyöket saját mulasztására, vagy felróható magatartására, tehát nem mentesülhet a ténylegesen elért jövedelme utáni adókötelezettség alól azon oknál fogva, hogy nem rendelkezik, vagy nem szolgáltat adatokat az adókötelezettség megállapításához szükséges körben, és a releváns adatok az adóhatóság által sem szerezhetők be.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy az alperes határozata a kereset által vitatott körben megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz, ezért a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére. A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdés a) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. május 13.

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