

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Cziráki Bernadett ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Erdei István jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Nyugat-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróságon 10.K.27.115/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. február 11-én kelt 10.K.27.115/2009/6. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 10.K.27.115/2009/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 131.000 (százharmincegyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2003-2006 évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás bevallások utólagos vizsgálatát végezte. A felperes - kiadásainak forrásaként - hivatkozott egy 2003. április 28-án kapott, Ausztriában élő magánszemélytől származó 5 millió Ft-os kölcsönre. Az adóhatóság a kölcsönadó személy megkeresett hatóság útján tett meghallgatását követően a kölcsönt forrásként nem fogadta el, és a felperes terhére összesen 2.181.893 Ft adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. március 6-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában megállapította, hogy a kölcsönnyújtás körülményei ellentmondásosak, az érintettek nem adtak magyarázatot arra, hogy az adott időszakban a pénzt hol és mikor váltották forintra, hol mikor hozták be az országba. A fentiek ellentmondásossága és bizonyíthatatlansága folytán a bíróság a kölcsönnyújtás tényét hitelt érdemlően bizonyítottanak nem fogadta el. Utalt arra, hogy az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, ezért ugyanazon személyek ismételt tanúkénti meghallgatása szükségtelen.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 86. § (1) bekezdés és a Pp. 3. § (3) bekezdés, 163. § (1) bekezdés, 206. § (1) bekezdésében foglaltakkal. Előadta, hogy mind az adóhatósági eljárásban, mind a bíróság előtt okiratokkal támasztotta alá a kiadásai forrásaként hivatkozott kölcsönügyletet. A bírósági eljárásban több alkalommal indítványozta a tanúk meghallgatását, ennek ellenére a bíróság a tanúkat nem hallgatta meg. Utalt arra, hogy a jogerős ítéletben hivatkozott ellentmondások feloldása érdekében kérte a tanúk meghallgatását, amelyre a tényállás teljes körű feltárása érdekében szükség volt. Sérelmezte, hogy a bíróság nem tájékoztatta a felperest a Pp. 3. § (3) bekezdése szerinti bizonyítási teherről, illetve a bizonyításra szoruló tényekről.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte előadva, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében új előadást nem tett, új tény, bizonyítékot nem terjesztett elő. Hangsúlyozta, hogy a felperes által kért tanúk ismételt meghallgatásától további eredmény nem várható. Amennyiben a tanúk korábbi előadásukat megváltoztatnák, úgy azok hitelessége válna kérdésessé. Az alperes hivatkozott arra, hogy a felperes az egész eljárás során jogi képviselővel járt el, és az adóhatósági jegyzőkönyvben az Art. 108. § (9) bekezdésének tartalmáról kioktatták. Utalt arra, hogy a megyei bíróság által helyesen értékelt bizonyítékok felülmérlegelésére a felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108. § (2) bekezdés értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.

Az Art. 109. § (1) bekezdése szerint, 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.

A (3) bekezdés értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra a VII. fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adó-megállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.

Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A (6) bekezdés értelmében az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

A felperes felülvizsgálati kérelmében azt sérelmezte, hogy az adóhatóság megyei bíróság által elfogadott becslése - amely figyelmen kívül hagyta a felperes kölcsönszerződésből származó forrását - nem a valós adóalapot valószínűsíti.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (BH 2002.29.). A bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló tényállás a jogerős ítéletet felülvizsgáló Legfelsőbb Bíróságot köti (BH 1996.505.).

Az adóhatósági iratok között rendelkezésre állt B. L. nyilatkozata, amelynek 12. pontjából kitűnik, hogy a nyilatkozattevő állítása szerint a pénz átadására Gy-ben forintban, 10.000-es címletekben került sor. A felperes az adóhatóság előtt történt meghallgatása során úgy nyilatkozott, hogy a pénzösszeg átadás-átvétel fizikai megtörténtét csak a szerződéssel tudja bizonyítani. A meghallgatott tanúk vallomása alapján az adóhatóság jegyzőkönyvében a kölcsönügylettel kapcsolatban több ellentmondást rögzített. E szerint a tanúvallomások eltértek a tekintetben, hogy a pénz átadásakor jelen volt-e a kölcsönadó barátnője. Ugyancsak eltérés mutatkozott a tekintetben, hogy a pénz visszaadásánál Sz. T. jelen volt-e vagy sem. Ellentétesen nyilatkozott a kölcsönadó tanúmeghallgatása, illetve megkeresés útján történő nyilatkozattétele során a tekintetben, hogy a kölcsönszerződés másolata rendelkezésére áll-e vagy sem (adóellenőrzésről készült jegyzőkönyv 3. és 4. oldala). A fenti megállapításokat az első fokú

adóhatósági határozat indokolása is tartalmazta, valamint az alperes határozatának indokolása is megismételte. A felperes ezzel összefüggésben kérte a tanúk ismételt meghallgatását hangsúlyozva, hogy nem további, eddig fel nem tárt előadásra irányulnak, hanem a bíróság tényállás tisztázását kívánják elősegíteni (2009. július 2-i tárgyalási jegyzőkönyv 2. oldala).

A megyei bíróság az előzőekben ismertetett körülményekre utalt vissza akkor, amikor ítéletének indokolásában hangsúlyozta, hogy osztja az alperesnek a kölcsön körülményeinek ellentmondásosságára való hivatkozását. Ezen túlmenően a megyei bíróság a tényleges pénzmozgás igazolásának hiányára utalt akkor, amikor kifejtette, hogy sem a pénz behozatalára, sem átváltására vonatkozó hitelt érdemlő bizonyíték nincs. A fenti ellentmondásokat a bíróság jelentős mértékűnek értékelte, ezért a kölcsönnyújtás tényleges megtörténtét nem fogadta el hitelt érdemlően bizonyítottnak.

A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy hitelt érdemlőnek az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva illetve más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására, kétséget kizáró bizonyítására. Ebből következően nyilatkozat illetve tanúvallomás csak akkor fogadható el hitelt érdemlő bizonyítékként, ha ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva, vagy más adatokkal is egybe vetve alkalmas a vele igazolni kívánt tény kétséget kizáró bizonyítására (Kfv.I.35.090/2006/5.).

Mindezekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy a jogerős ítélet nem ellentétes sem az Art. 86. § (1) bekezdésének az ellenőrzés célját meghatározó rendelkezéseivel, sem a Pp. 163. § (1) bekezdésének bizonyítási szabályával. A megyei bíróság nem sértette meg a Pp. 206. § (1) bekezdését sem, amikor az adóhatóság által megállapított ellentmondásokat olyan jelentősnek tekintette, amely kizárta a kölcsönügylet tényleges megvalósulásának hitelt érdemlően bizonyított tényként való elfogadhatóságát. A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 3. § (3) bekezdésével összefüggésben megállapította, hogy a felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvből és az adóhatósági határozatok indokolásából kitűnően tisztában volt az Art. 108. § (9) bekezdésének tartalmával, miszerint a becslés alapján számított adóalaptól való eltérést a felperesnek kell hitelt érdemlő adatokkal bizonyítania. A Legfelsőbb Bíróság megállapította továbbá, hogy a felperes kereseti kérelmét bírói felhívásra pontosította, illetve bírói kérdésre fejtette ki, hogy miért kéri a tanúk ismételt meghallgatását (2009. július 2-i tárgyalási jegyzőkönyv 2. oldala). A hitelt érdemlő bizonyítási kötelezettségről a felperes jogi képviselője maga is nyilatkozott (2009. július 2-i tárgyalási jegyzőkönyv 3. oldala).

A fentiekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 3. § (3) bekezdése szerinti tájékoztatási kötelezettség megsértését nem látta megállapíthatónak.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes felülvizsgálati perköltségének, valamint az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése alapján a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére kötelezte (6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése).

Budapest, 2010. augusztus 26.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró