

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Hári Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Hári Tibor ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szemeti Adelinda jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Nyugat-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Zala Megyei Bíróság 2009. április 28-án kelt 8.K.21.465/2008/13. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 16. 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 Zala Megyei Bíróság 8.K.21.465/2008/13. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit 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 - 416.800 /azaz négyszáztizenhatezer-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 Nyugat-dunántúli Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2002-2006. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2008. február 18. napján kelt 2258432299 számú határozatával 2003.-2006. évekre a felperes terhére összesen: 7.565.821 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amelynek a megfizetésére kötelezte a felperest, járulékosan adóbírsággal és késedelmi pótlékkal együtt. Az elsőfokú hatóság 2002. évre adókülönbözetet eredményező megállapítást nem tett.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2008. június 3. napján kelt 1941327652 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes 2002. évben: 669.721 Ft, 2003. évben: 629.729 Ft, 2004. évben: 659.631 Ft, 2005. évben:

800.247 Ft, 2006. évben: 789.851 Ft bevallott jövedelemmel rendelkezett, ugyanakkor több közép- és felsőkategóriás gépkocsit vásárolt. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a 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 adóalapját becsléssel állapította meg, és a fedezet nélküli kiadások összegét - mint forráshiányt - az összevont adóalap részeként, egyéb adóköteles jövedelemnek minősítette. Az alperes szerint a felperes nem bizonyította, hogy a vizsgált időszakot megelőzően megtakarítással rendelkezett volna, így a 2001. évben bankszámlájáról felvett 7.600.000 Ft, illetve 150.000 ATS 2002. január 1-jén is a birtokában volt és kifizetéseinek forrásául szolgált, továbbá, hogy a különélő férjétől az IM ... Főosztálya által feloldott elkobzás alá eső értéket kapott volna. E pénz átvételének bizonyítottsága hiányában kapcsolódó vizsgálat lefolytatását a házastársnál az adóhatóság nem tartotta indokoltnak. Az alperes szerint nem igazolta továbbá a felperes, hogy a 2005. évben történt valutaátváltások pénzeszköze a tulajdonát képezte. Az egy háztartásban élők megélhetési költségeit pedig az elsőfokú hatóság jogszerűen számította ki a KSH létminimum adatai alapján.

A felperes keresetében a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját, a terhére megállapított adóterheket, a tényállás tisztázottságát, állította, hogy rendelkezett kiadásai fedezetével. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem fogadta el a megtakarításait, a férjétől kapott támogatásokat, hogy a ... gépkocsival, a ... motorral kapcsolatos bevételeket-kiadásokat nem megfelelően számolta el. Előadta, hogy szerény életvitelük miatt a KSH adatait a revízió nem vehette volna figyelembe.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a 2006. évi adóterhek, továbbá a bíróság vonatkozásában megváltoztatta, a késedelmi pótlék tekintetében hatályon kívül helyezte, és e körben az alperest új eljárásra kötelezte, egyebekben a keresetet elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság a rendelkezésére álló adatok alapján az Art. 109.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával helytállóan alkalmazott becslést. A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként pedig azt állapította meg, hogy az adóalaptól való eltérést a felperes hitelt érdemlően nem igazolta - a Volvo személygépkocsi és a Yamaha motor megvásárlásakor a felperes férje által teljesített összesen 1.534.264 Ft vételárelőleg kivételével.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 108.§-át, 109.§-át, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§-ának /1/ bekezdését. A felperes megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

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 felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül /Pp. 275.§ /2/ bekezdés/, így a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott rendelkezéseket nem értékelte.

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 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 adózóknak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolják.

Az adózó ha bevételeit és kiadásait teljes körűen és hitelt érdemlően igazolja, és a bevételei fedezik a kiadásait, adókülönbözet megállapítására nem kerülhet sor. Fedezethiány esetén, mint ahogyan a felperesnél is, az adóhatóságnak a valós adó alapját meg kell állapítania. Az alperes helytállóan jelölte meg határozatában azokat a jogszabályhelyeket, amelyeket az elsőfokú hatóság eljárása során jogszerűen alkalmazott, az Art. 108.§-át és a 109.§-át, illetve bekezdéseiket nem cserélte fel. Az alperes e törvényhelyek alapján való eljárás /a becslési eljárás/ alkalmazását bizonyította és megfelelő jogértelmezéssel megindokolta.

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. A felperesnek közigazgatási perben is bizonyítania kell a keresetét, azt, hogy a felülvizsgálni kért határozat az állításának megfelelően jogsértő. 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 felpereseknek biztosított igazolási lehetőség alapján lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként - a Pp. 164.§ /1/ bekezdés megfelelő alkalmazásával - nagyjából jogszerűnek minősítette. A bizonyítás kötelezettségét, terhének viselését az Art. és a Pp. idézett rendelkezései egyértelműen szabályozzák, eljárási jogszabálysértést e körben sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem követett el, a felperes ellentétes álláspontja téves.

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, így 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 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 okszerűen értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta - 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 felperes férjénél kapcsolódó vizsgálat elrendelését, mint ahogyan azt az alperes és az elsőfokú bíróság helytállóan megállapította, tény, körülmény, bizonyíték nem indokolta, és nem alapozta meg. A felperes gyermekeinek adóügye pedig nem képezte a per tárgyát.

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 pereszt felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének 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 18.

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