

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Gyöngyösi Zoltán ügyvéd által képviselt dr. felperes neve felperesnek a dr. Szabó Pál jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja, az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 2.K.30.833/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. augusztus 27-én kelt 2.K.30.833/2008/31. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 32., a felperes részéről 33. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

#### **í t é l e t e t :**

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 2.K.30.833/2008/31. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 40.000 (negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 117.500 (száztizenhétezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket, a fennmaradó 1.447.200 (egymillió-négyszáznegyvenhétezer-kétszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

#### **I n d o k o l á s**

A felperes a 90-es évek első felében külszolgálatot látott el, majd 2001. április 25-én 44.000.000 Ft-ért vásárolt egy B., O. utcai ingatlant és 2001. szeptember 17-én 47.500.000 Ft-ért egy B. utcai ingatlant. Nagy összegű munkáltatói kölcsönt kapott, illetve pénzintézeti kölcsönt is felvett, gépkocsit vásárolt, élet-és nyugdíjbiztosítást kötött.

Az adóhatóság 2001 és 2002 évek vonatkozásában személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás, míg 2002. augusztus-

december hónapok vonatkozásában általános forgalmi adónemben végezte bevallások utólagos vizsgálatát a felperesnél. Elvégezte a felperes szüleinél az ellenőrzéshez kapcsolódó vizsgálatot is, illetve jogsegélyt kért a német adóhatóságtól. Összességében a felperes terhére 26.078.791 Ft adókülönbötet, ehhez igazodó mértékű adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg.

A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes 2007. december 11-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Határozatának indokolásában megállapította, hogy a felperes bevételei nem nyújtottak fedezetet kiadásaira, ezért jövedelembecslési eljárást folytatott le.

Az APEH Elnöke 2009. február 5-én kelt felügyeleti intézkedésével 18.918.000 Ft + 5.202.450 Ft adókülönbötet, a hozzá kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék vonatkozásában az adóvégrehajtáshoz való jogot megszüntette megállapítva, hogy a 2001 évi adó-megállapításhoz való jog elévült.

A felperes keresetében az alperes határozatának bírósági felülvizsgálatát kérte, több tanú meghallgatására tett indítványt.

A Fővárosi Bíróság jogerős ítéletével a 2001 évi megállapítások tekintetében az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, és a 2002 évre vonatkozó adóbírság és késedelmi pótlék megállapítása érdekében az alperest új eljárásra kötelezte, illetve a 2002 évi megállapítások vonatkozásában a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint az alperes határozatát 2008. január 4-én szabályszerűen kézbesítette. A kézbesítés időpontjában a 2001 évi adó-megállapításhoz való jog már elévült. Az elévült megállapítás vonatkozásában ezért az alperes határozatát hatályon kívül kellett helyezni. A 2002 évet illetően az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4) és (6) bekezdésére, 109. § (1) és (3) bekezdéseire alapozva kifejtette, hogy a becsléssel megállapított adóalappal szemben a felperesnek hitelt érdemlő módon kellett igazolnia az eltérést. Hitelt érdemlőnek az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva vagy más adatokkal egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására.

A Fővárosi Bíróság hangsúlyozta, hogy a felperesnek bizonyítani kell, hogy korábban megszerzett jövedelmei a vizsgált időszakban rendelkezésre álltak. Az ellenőrzés iratai alapján a Fővárosi Bíróság megállapította, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. A felperes szüleinél lefolytatott kapcsolódó vizsgálatra utalással rögzítette, hogy a szülők adóbevallásai nem támasztották alá, hogy 5 millió Ft megtakarítással rendelkeztek, amit a felperesnek adtak kölcsön. Az O. utcai lakás vásárlásával kapcsolatosan az adásvételi szerződés

tartalma alapján állapította meg a pénztadás 2001. április 25-i időpontját, mellyel szemben nem tekintette hitelt érdemlő bizonyítéknak a jogügyletben részes felek okirati bizonyítékkal ellentétes szóbeli nyilatkozatát. A felperes külföldi kiküldetése során felhalmozott megtakarítását a Fővárosi Bíróság úgy értékelte, hogy annak időpontja időben jelentősen eltér a vizsgált 2001, 2002-es évektől. Ezért a felperesnek azt is bizonyítania kellett volna, hogy ez az összeg 2002-ben ténylegesen rendelkezésre állt.

A Fővárosi Bíróság szükségtelennek találta azon német állampolgár meghallgatását, aki a felperes előadása szerint a Németországból származó kétszer 10 millió forint kölcsönadását igazolta volna. A Fővárosi Bíróság hivatkozott a német adóhatóság tájékoztatására, mely szerint az időközben elhunyt német állampolgár fia a kölcsönadás, a pénztadás tényleges helyére, időpontjára vonatkozóan konkrét nyilatkozatot nem tett, melyből az következik, hogy az ügylet körülményeit pontosan nem ismeri. A felperes által hivatkozott 1998-as n-i ingatlaneladással összefüggésben a Fővárosi Bíróság kiemelte, hogy az ingatlan-nyilvántartási adatok szerint a kérdéses ingatlanok tulajdonjogát a felperes nem szerezte meg, a meghallgatni kért tanúk a közhiteles ingatlan-nyilvántartással szemben kívánták bizonyítani a felperes ingatlaneladását, és részére 23.828.000 Ft kifizetését. Ezzel összefüggésben is hangsúlyozta a Fővárosi Bíróság, hogy a forrásként megjelölt bevétel esetében nem elégséges annak bizonyítása, hogy a bevétellel a felperes rendelkezett. Azt is hitelt érdemlően bizonyítania kell, hogy a fedezet 2002 évben a felperes rendelkezésére állt. Ez utóbbi körülményre vonatkozó bizonyítást a felperes nem indítványozott. A Fővárosi Bíróság erre figyelemmel mellőzte a felperes jogügyletekkel kapcsolatos bizonyítási indítványait.

A jogerős ítélet ellen mind az alperes, mind a felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet keresetnek helyt adó részének hatályon kívül helyezését, és a felperes keresetének teljes egészében való elutasítását kérte. Előadta, hogy az adóhatóság határozatának jogszerűségét a határozat meghozatalakor fennálló tényállás alapján kell megítélni. Az adó-megállapításhoz való jog elévülése azonban az alperesi határozat kézbesítéséhez kötődik, amelynek jogkövetkezménye nem az alperes határozatának hatályon kívül helyezése, hanem az Art. 164. § (3) bekezdése szerint az adóvégrehajtáshoz való jog megszüntetése, amelyről az adóhatóság felügyeleti intézkedés keretében intézkedett. Sérelmezte továbbá, hogy az elévült megállapítás vonatkozásában a Fővárosi Bíróság az alperest pervesztesnek tekintette, és az alperest e körben perköltség megfizetésére kötelezte.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet keresetet elutasító részének hatályon kívül helyezését, és a keresetnek teljes egészében helyt adó határozat meghozatalát kérte. Sérelmezte, hogy az adóhatóság a vagyonmérleg összeállításakor a 2002 évet illetően 0 Ft indulókészlettel számolt, azaz azt feltételezte, hogy a felperesnek semmiféle megtakarítása nem volt. A jogerős ítélet ellentétes a Pp. 3. § (4) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében foglaltakkal. Hivatkozott arra, hogy az általa meghallgatni kért tanúk igazolni tudták volna, hogy szülei rendelkeztek 5 millió Ft olyan megtakarítással, amit a felperesnek kölcsönadtak. E megtakarítást ... takaréklévelekben őrizték. Kifogásolta, hogy az O. utcai lakás eladásával kapcsolatban a bíróság mellőzte a szerződést aláíró személyek tanúkénti meghallgatását, akik a pénzáradásról tudtak volna nyilatkozni. Álláspontja szerint a bíróság tévesen hagyta figyelmen kívül azt a körülményt, hogy az eladó a szerződés megkötését követően még hónapig az eladott lakásban élt, illetve a földhivatal csak abban az esetben jegyzi át a tulajdonjogot, ha a vételár teljes kifizetését igazolják. A felperes kifejtette, hogy az 1991 és 1995 között külszolgálatban szerzett jövedelméből jelentős összegű megtakarítása maradt, melynek egy részét az adóhatóságnak figyelembe kellett volna vennie. Sérelmezte a német állampolgártól származó kölcsönösszeg tekintetében az indítványozott tanú meghallgatásának mellőzését. Előadta, hogy a német adóhatóság a meghallgatott személy aláírása nélküli feljegyzést továbbított a magyar adóhatóságnak. Hivatkozott arra, hogy az érintett tanú mind a kölcsön összegéről, mind az átadás időpontjáról nyilatkozott. A felperes állította, hogy 1998 évben N-ban ingatlant értékesített, amelyből 23.880.000 Ft bevétele származott, mely tényét tanúk igazolják. A bíróság azonban okszerűtlenül mellőzte ezen tanú meghallgatását. Felhívta továbbá a figyelmet arra, hogy a jogerős ítélet megismételt eljárásra adott iránymutatásában téves évszám került feltüntetésre.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte hangsúlyozva, hogy az adóhatóság a szükséges bizonyítást lefolytatta, a felperes a becsült adóalaptól való eltérést, az általa hivatkozott források meglétét, rendelkezésre állását hitelt érdemlően nem bizonyította. Utalt arra is, hogy a jövedelmek megszerzésének időpontja több évvel előzte meg a vizsgált 2001, illetve 2002-es évet. Ezért az összegek rendelkezésre állása sem bizonyított. A német állampolgártól származó kölcsönrel összefüggésben a tanúként meghallgatni kért személy ellentmondásos nyilatkozataira hivatkozott. A N-i ingatlan értékesítésével kapcsolatosan arra mutatott rá, hogy az értékesítésre a felperes csak fellebbezésében hivatkozott, és az értékesítés évében arról adóbevallást sem nyújtott be.

A felperes előkészítő iratában az alperesi felülvizsgálati kérelem alaptalanságára hivatkozva kérte a támadott ítéleti rendelkezés hatályában való fenntartását.

Sem az alperesi, sem a felperesi felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében maga sem vitatta, hogy a 2001 évi adó megállapításához való jog elévült. Álláspontja szerint azonban az adó-megállapításhoz való jog elévülésének jogkövetkezményeit a bíróság a közigazgatási perben nem vonhatja le.

A Pp. 339. § (1) bekezdése szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi - szükség esetén - a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi.

Az Art. 143. § (1) bekezdése kimondja, hogy az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát - a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével - a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztatja, vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja.

A Pp., illetve az Art. idézett rendelkezésiből kitűnik, hogy a bíróság a jogszabálysértő alperesi határozatot megváltoztatja, vagy hatályon kívül helyezi. Az Art. 164. § (3) bekezdése értelmében, ha az adó-megállapításhoz való jog elévülését követően az adóhatóság vagy a felettes szerv megállapítja, hogy az adó-megállapítás részben vagy egészben jogszabálysértő, akkor az adótartozás végrehajtásához való jog elévülési idején belül a jogszabálysértő adó-megállapítás tekintetében az adóvégrehajtáshoz való jogot korlátozza vagy megszünteti. Az Art. 164. § (3) bekezdése értelmében az adóhatóság vagy a felettes szerv az elévülés miatt beálló jogszabálysértést küszöbölheti ki oly módon, hogy az adóvégrehajtáshoz való jogot szünteti meg.

Az Art. 164. § (3) bekezdésének szervi hatálya azonban a bíróságra nem terjed ki. A bíróságnak a jogszabálysértés jogkövetkezményeit a Pp. 339. § (1) bekezdése, illetve az Art. 143. § (1) bekezdése szerint kell levonnia. Ennek megfelelően a megyei bíróság jogszerű döntést hozott, amikor az elévült követelés tárgyában hozott alperesi határozatot az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogszerű jogerős ítéletet az alperesi határozatot hatályon kívül helyező észében a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a fentieknek megfelelő döntést hozott korábban a Kfv.I.35.070/2009/5., illetve a Kfv.V.35.432/2009/11. számú határozatában.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a Pp. 3. § (4) bekezdésére, illetve 206. § (1) bekezdésére alapozva a felperesi bizonyítási indítványok elutasítását, illetve a rendelkezésre álló bizonyítékok mérlegelését kifogásolta.

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 adóhatóságnak a Fővárosi Bíróság által elfogadott becslése 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.).

A Pp. 3. § (4) bekezdése a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen bizonyítás elrendelésének mellőzését teszi lehetővé a bíróság számára, azaz a bíróság dönthet arról, hogy az ügyben bizonyítandó releváns tények a bizonyítási indítványban foglalt mely bizonyítás elrendelését indokolják. Nem köteles a fél által előterjesztett valamennyi indítványnak eleget tenni. Amennyiben bizonyítási indítvány teljesítését mellőzi, arról ítéletének indokolásában ad számot. A felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltakkal ellentétben a jogerős ítélet indokolásából egyértelműen megállapítható, hogy a Fővárosi Bíróság azért találta szükségtelennek a felperes által indítványozott tanúk meghallgatását, mert a tanúk vallomása nem szolgálhatott bizonyítékul arra, hogy a vizsgált időszakot több évvel megelőző jogügyleteket követően az ott megszerzett jövedelem a felperesnek a későbbiekben is rendelkezésére állt. A fenti ítéleti érvelés mind a külföldi kiküldetés során szerzett jövedelemből származó megtakarításra, mind a németországi kölcsönadásra, mind a N-i ingatlan eladására vonatkozóan okszerű indokkal szolgált.

A Legfelsőbb Bíróság nem találta kirívóan okszerűtlennek és iratellenesnek a Fővárosi Bíróság álláspontját a szülők által kölcsönadott 5 millió Ft, illetve az O. utcai lakás eladását illetően sem. Az adóhatóság által lefolytatott kapcsolódó vizsgálat ugyanis nem állapított meg olyan bevételi forrást, amelyből a felperes szüleinek 5 millió Ft megtakarítása keletkezhetett. Az O. utcai lakás eladásával kapcsolatban a felperes által indítványozott tanúk nyilatkozatával szemben az általuk aláírt szerződés szolgált bizonyítékul.

A fentiekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság nem látott megállapíthatónak olyan körülményt, amelynek alapján a jogerős ítéletben megállapított tényállást, illetve a bizonyítékok értékelését felülmérlegelhetette volna. Ezért a jogerős ítéletet a felperes keresetet elutasító részében is a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság nem találta jogszabálysértőnek az első fokú bíróság perköltségről hozott rendelkezését figyelemmel arra, hogy az alperes első fokú perköltség-fizetési kötelezettségét a határozat 2001 évi megállapításainak hatályon kívül helyezése megalapozta.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése alapján kötelezte az

eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő alperest a felperes rész-perköltségének megfizetésére, illetve a támadott rendelkezések összecszerúségének arányában rendelkezett arról, hogy a felperes felülvizsgálati eljárási rész-illeték megfizetésére köteles, míg a felülvizsgálati eljárási rész-illeték fennmaradó részét az alperes személyes illetékmentessége folytán az állam viseli (1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése, 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése és 14. §-a).

Budapest, 2010. október 7.

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