

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Ichkovics Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Ichkovics József ügyvéd által képviselt a dr. Felker Ferenc jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-Magyarországi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság által 2010. február 22. napján hozott 6.K.26.509/2009/16. számú ítélet ellen a felperes által 18. 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 6.K.26.509/2009/16. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 216.000 (kettőszáztizenhatezer) 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 2002-2006. évekre személyi jövedelemadó (továbbiakban: szja.) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 3.600.815 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

Az alperes a 2898802982 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes - a bevételek és a kiadások számbavétele után - minden vizsgált évre fedezethiányt állapított meg, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109.§-ára alapítottan becslés alkalmazott. Nem fogadta el a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására a felperes által fellebbezéshez csatolt Mitsubishi gépjármű adásvételi szerződést, továbbá a 2001. február 1-jén kötött kölcsönszerződést és az ezzel kapcsolatos 2001. november 15-ei

visszafizetésre vonatkozó átvételi elismervényt sem. Az volt az álláspontja, hogy a felperes jövedelmei nem nyújthattak fedezetet a kölcsönszerződésben szereplő 9.000.000 Ft-os hitel nyújtására, és a felperes nem bizonyította a kölcsön-nyújtás és a visszafizetés kapcsán történt pénzmozgásokat sem, a Mitsubishi gépjármű adásvételi szerződésében vételár nem szerepel, e körben csak a felperesi nyilatkozat áll rendelkezésre. A felperes nem igazolta hitelt érdemlően azt sem, hogy e gépjármű értékesítéséből származó bevétele a vizsgált időszak kezdetén is rendelkezésére állt volna tekintettel arra is, hogy 2001. szeptember 11-én kelt ingatlancsere szerződés alapján 700.000 Ft értékkülönböt is meg kellett fizetnie. Kiemelte azt is, hogy a felperes csak az elsőfokú adóhatósági határozatban foglaltak megismerését követően terjesztette elő a megtakarításokra vonatkozó előadását, és az ezzel kapcsolatos okiratait, annak ellenére, hogy korábban már nyilatkozott, sőt teljességi nyilatkozatot is tett, és felhívást kapott arra, hogy iratait hiánytalanul bocsássa az adóhatóság rendelkezésére.

Felperes keresetében az adóhatósági határozat hatályon kívül helyezését vagy megváltoztatását, a terhére előírt adókülönböt és egyéb jogkövetkezmények törlését kérte.

Hivatkozott eljárási jogszabálysértésre, az Art. 92.§ (5) bekezdésében, 97.§ (4) és (6) bekezdéseiben, 108.§ (9) bekezdésében, 124. és 164. §-aiban foglaltak megsértésére.

Sérelmezte, hogy az alperes nem fogadta el azon előadását, mely szerint 7.000.000 Ft összegű megtakarítással rendelkezett a vizsgálattal érintett időszakot megelőzően. Kifejtette, hogy a fellebbezéshez csatolt okiratokkal bizonyította az általa előadottakat, és kérte tanúként meghallgatni a kölcsönvevőt, továbbá a gépjármű vásárlóját. Előadta, hogy több gépjárműt is vásárolt, s ezekre nézve a perben adásvételi szerződéseket csatolt be.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította, jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes jogszabálysértést nem követett el, határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz.

A felperes részére a revízió a jegyzőkönyvet 2008. május 22. napján az ellenőrzési határidő betartásával postázta.

Fennállt a becslés jogalapja, annak módszere is jogszerű volt, a felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést a közigazgatási és a peres eljárás során sem.

Az alperes helytállóan mutatott rá arra, hogy a felperes által hivatkozott kölcsönszerződés, átvételi elismervény, továbbá a gépjárművel kapcsolatos adásvételi szerződés mely okoknál fogva nem fogadható el kétséget kizáró bizonyítékként. A felperes által peres eljárás során csatolt gépjármű adásvételi szerződések sem

igazolják, hogy a felperes a vizsgált időszak kezdetén rendelkezhetett 7.000.000 Ft összegű általa állított megtakarítással. E szerződések ugyanis egy kivételével a vizsgált időszakot megelőzően jöttek létre, 12 illetve 5,6 évvel korábbiak. A felperes egyébként sem ajánlott fel bizonyítást arra nézve, hogy a gépjármű-értékesítésekől származó bevételek a vizsgált időszakokban is rendelkezésére álltak volna.

A 2002. évi megállapítások nem évültek el, mivel az alperesi határozat -szabályszerű kézbesítés eredményeként- 2008. december 24-én emelkedett jogerőre. A felperes bizonyítási indítványát pedig azzal az indokolással utasította el, hogy a tanúk meghallgatásától a közigazgatási határozatokban rögzítettekhez képest eltérő eredmény nem várható, mivel a tanúk nem tudják hitelt érdemlően igazolni, hogy a felperes az általuk átadott összeggel a vizsgált időszak kezdetén is rendelkezhetett.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és a kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát.

Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 92.§ (4) és (5) bekezdéseiben, 104.§ (1) bekezdésében foglaltaknak, mivel az adóhatóság az ellenőrzési jegyzőkönyvet a jogerős ítéletben megállapítottakkal ellentétben nem 2008. május 22-én, hanem 2008. június 5-én postázta. Ebből következően az adóhatóság az ellenőrzést nem 90 napon belül fejezte be.

Sérelmezte a tanúk meghallgatására irányuló bizonyítási indítványainak elutasítását, és azt, hogy az alperes az Art. 108., 109.§ (9) bekezdése szerint eljárva mellőzte kapcsolódó vizsgálat lefolytatását a kölcsönvevőnél, illetve a Mitsubishi vásárlójánál. Az volt a jogi álláspontja, hogy a bíróság tévesen hagyta figyelmen kívül, hogy megtakarításait készpénzben és nem bankszámlán tartotta, továbbá azt is, hogy a vizsgált időszakot megelőzően, illetve a vizsgált időszakban nagy értékű ingóságokat, gépjárműveket, ingatlanokat vásárolt, amelyek alátámasztják, hogy folyamatosan volt megtakarítása, és több évtizedes munkavégzés után egyébként is életszerűtlen, hogy a vizsgált időszakot nulla forintos nyitó tétellel kezdte volna.

Alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A közigazgatási ügyekben eljáró bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - jogszabálysértés megállapítása esetén hatályon kívül helyezi a közigazgatási döntést, vagy azt adóügyekben meg is változtathatja. (Art. 143.§ (1) bekezdése, Pp. 339.§ (1) bekezdése, (2) bekezdés g) pontja,

továbbá közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 111.§ (1) bekezdése).

Az adóhatóságnak a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést az Art. 92.§ (5) bekezdése értelmében 90 napon belül kell befejeznie. Az ellenőrzés kezdő időpontja a megbízólevél átadásának napja, és az a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be az Art. 92.§ (4) bekezdése, illetve 104.§ (1) bekezdése értelmében.

A perben rendelkezésre álló adatok szerint a felperes a megbízólevelet 2008. február 26. napján vette át. Ennél fogva az adóhatóságnak az ellenőrzést 2008. május 26. napjáig kellett befejeznie. A felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a jegyzőkönyv átadására nézve egymásnak ellentmondó adatok állnak rendelkezésre, mivel ez az alperesi okiratok és álláspont szerint 2008. május 22-én került postázásra, míg a felperesi álláspont és okirat szerint ennek időpontja 2008. június 5-e. Az Art. 92.§ (5) bekezdése szerinti határidő túllépés azonban a jogszabályi rendelkezések értelmében nem jár jogvesztéssel, az Art. az ilyen mulasztáshoz nem fűz jogkövetkezményeket, ezért egy esetleges jogszabálysértés megállapítása sem eredményezheti a keresettel támadott közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését, avagy megváltoztatását a perbeli esetben.

Az Art. 108.§-ának (9) bekezdése nem vitásan úgy rendelkezik, hogy ha az adózó a bizonyítás körében más adózót is érintő szerződéses kapcsolatra vagy egyéb ügyletre hivatkozik, az adóhatóság az érintett adózónál - ha az adózó állítását az adózó bevallása, az érintett más adózó bevallása, illetve a nála korábban végzett ellenőrzés eredménye nem támasztja alá, és az ellenőrzés elrendelését e törvény egyéb rendelkezése nem zárja ki, - haladéktalanul kapcsolódó vizsgálatot rendel el - és a feltételek fennállása esetén a kapcsolódó vizsgálat során a becslés szabályait alkalmazza.

A perbeli esetben a felperes mindkét magánszemély tekintetében 2001-es adóévekre nézve kérte kapcsolódó vizsgálat lefolytatását, amire az elévülésre irányadó szabályokra tekintettel nem kerülhetett sor, ezért e körben sem követett el az alperes az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértést. (Art. 164.§)

A bíróságnak a perben csak az ügy érdemi eldöntéséhez szükséges tények tisztázása érdekében kell bizonyítást elrendelnie. Jelen ügyben a megyei bíróság helytállóan mellőzte a tanúbizonyítás foganatosítását, eljárása e körben eljárása megfelel a Pp. 164.§ (1) bekezdésében, 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében, és Art. 109.§ (3) bekezdésében foglaltaknak. A rendkívüli jogorvoslati eljárás során pedig nincs helye bizonyítás

felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275.§ (1) bekezdése, BH.2002.29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg ha az hiányos, iratellenes, avagy okszerűtlen, a logika szabályának meg nem felelő tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nincs lehetőség.

A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Hitelt érdemlőnek pedig az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, önmagában és/vagy más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény kétséget kizáró bizonyítására.

A becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított adatot, tényt, körülményt, nem az adózó javára, hanem a terhére kell értékelni. (Art. 97.§ (6) bekezdése) 109.§ (3) bekezdése)

Az előzőekben ismertetett speciális bizonyítási szabályokra figyelemmel a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a bíróságnak el kellett volna fogadnia azt az önmagában álló semmivel alá nem támasztott azon felperesi állítást, mely szerint léteztek megtakarításai, amelyeket készpénzben tartott, és ezek a vizsgált időszakban is a rendelkezésére álltak kiadásai fedezeteként.

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a megyei bíróság ítélete teljes körűen megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében, továbbá a perre irányadó speciális bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályi rendelkezésekben foglaltaknak.

A bíróság minden bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve is okszerűen, logika szabályainak megfelelően értékelt, és indokolási kötelezettségének is eleget tett, és a bizonyítás mellőzésére is alappal és indokoltan került sor, a bizonyítékok tekintetében felülmérlegelést kérő felperesi felülvizsgálati kérelem nem teljesíthető.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§. (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

*A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében, és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.*

*Budapest, 2010. október 21.*

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