

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Hári Tibor ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Bedecs Valéria jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Nyugat-dunántúli Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Zala Megyei Bíróságon 7.K.21.371/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. május 6-án kelt 7.K.21.371/2009/11. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 13. 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 7.K.21.371/2009/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 124.600 (százhuszonnégyszer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2002-2005 évekre személyi jövedelemadó bevallást nem nyújtott be, ugyanakkor törzsbetétbe befizetést és tagi hiteleket teljesített, személygépkocsit vásárolt, lakáshitelt törlesztett. Az adóhatóság a felperes személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás kötelezettségét ellenőrizte 2003, 2004 és 2005 évekre vonatkozóan, melynek során becslést alkalmazott. Ennek eredményeként a felperes terhére személyi jövedelemadó adónemben összesen 1.454.989 Ft, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben 620.899 Ft, összesen 2.075.888 Ft adókülönböt állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. június 24-i határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint miután a felperes jövedelme a megállapított kiadásokra fedezetet nem nyújtott, a becslés feltételei egyértelműen fennálltak. A becslés összecszerúságát illetően a megyei bíróság kifejtette, hogy az adóhatóság a felperes gépkocsi beszámításából származó 1.750.000 Ft-ot a forrásoldalon figyelembe vette, a felperes életviteli kiadásait a KSH létminimum érték összegénél alacsonyabb mértékben határozta meg. Az a tény, hogy a fogyasztói kosár egyes elemei, pl. a cigaretta, alkohol nem jelentek meg a felperes tényleges fogyasztásában, illetve, hogy az energiaköltség a KSH értékeknél kisebb eltérést mutat, továbbá, hogy az élelmiszerellátásban a szülők is közreműködtek, a megyei bíróság álláspontja szerint önmagában nem alapozza meg a KSH létminimum értékek felhasználásának elvetését. A KSH létminimum értékek ugyanis a folyamatos életvitellel kapcsolatos szerény, konvencionálisan alapvetőnek minősülő szükségletek kielégítésére elegendők, a kosár egyes összetevőinek valós értékei egy-egy adózó esetében nem egyeznek meg pontosan. Összességében azonban a fogyasztói kosár értékei a becslés alapjául szolgálhatnak. A megyei bíróság hangsúlyozta, hogy a felperes a 2003. január 1-jét megelőző megtakarításait hitelt érdemlő adatokkal nem tudta bizonyítani. A felperes a szüleitől kapott kölcsönt sem tudta bizonyítani, és miután szüleinek meghallgatása az adóhatósági eljárásban megtörtént, a bíróság nem látta indokoltnak az erre irányuló felperesi bizonyítási indítvány teljesítését.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes a Pp. 164. § (1) bekezdésében, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. és 109. §-ában foglaltakkal. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság szabálytalanul felcserélte a magánszemélyre és a vállalkozóra irányadó becslési szabályt az Art. 108. § (3) bekezdését hívta fel, ugyanakkor az eljárást az Art. 109. § alá tartozó esetként kezelte. A felperes álláspontja szerint a gazdasági társaság részére nyújtott tagi hitel nem az Art. 109. § (1) bekezdésében szabályozott kérdéskörhöz tartozik.

Hangsúlyozta, hogy a vizsgált időszakban vagyongyarapodást nem lehetett kimutatni a felperesnél, ezért a becslési eljárás jogalapja is hiányzott. Sérelmezte, hogy a vizsgálatot megelőző éveket - bár az a felperes érdekét szolgálta volna - az adóhatóság nem vizsgálta. Állította, hogy a kiadásaihoz szükséges forrás a korábbi évek megtakarításaiból származott.

érelmezte a KSH létminimum értékek felhasználását kifejtve, hogy családjának egyetlen tagja sem dohányzik, illetve nem fogyaszt szeszesített, Kifogásolta, hogy a kiadások igazolása körében előterjesztett bizonyítékait az adóhatóság, illetve a bíróság is figyelmen kívül hagyta. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nyitó pénzállományként nem vette figyelembe az 1999 évi értékpapír értékesítésből származó közel 3 millió Ft-os összeget, illetve a 2001. júliusában törzsbetétként befizetett 1 millió Ft-ot, holott ezen összegek megléte nem volt vitás. Ugyancsak jogszabálysértőnek ítélte a felperes a szüleitől kapott kölcsön összegének figyelmen kívül hagyását. Változatlanul állította, hogy a ... típusú személygépkocsi beszámításából származó 1.750.000 Ft-ot az adóhatóság a forrásoldalon nem vette figyelembe. Hivatkozott az eljárás során csatolt áram- és gázdíj csekkek másolatára, valamint szülei nyilatkozatára, amely szerint a korábbi években a felperes részére anyagi segítséget nyújtottak. E körben kifogásolta, hogy a bíróság a szülőket tanúként nem hallgatta meg. Kifejtette, hogy megtakarításait nem csak bankszámlával igazolhatja. Felhívta a figyelmet arra, hogy az adóhatóság a megismételt eljárásban nagyobb összegű adóhiányt állapított meg a 2001-es és a 2002-es adóév elévülése ellenére. Előadta, hogy az adóhatóság gyakorlata szerint a megtakarítások bizonyítása csaknem lehetetlen, és utalt arra, hogy a könyvelt tagi kölcsönök csak a negatív egyenleg kiegyenlítéséig tekinthetők valósnak, ezen felül csak könyveléstechnikai tételek.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte kifejtve, hogy a nyitó tétel megalapozottsága érdekében az adózó a felperes bevételeit és kiadásait 2001 és 2002 évekre vonatkozóan is vizsgálta. Állította, hogy a ... személygépkocsi vételára bevételként figyelembevételre került, a felperes a becsléstől eltérő adóalapot hitelt érdemlően nem bizonyított. A szülőknél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat a felperesi előadást nem támasztja alá. Az életviteli kiadásokkal kapcsolatban az alperes kiemelte, hogy egy vizsgálati év kiragadott, nem teljes körű adatai nem indokolják a KSH adatok felülbírálatát.

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 és tagi hitel visszafizetéséből 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.).

A felperes a becslési szabályok téves alkalmazását sérelmezte. A Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy a jogerős ítélet az adóhatósági határozatok indokolásából megállapíthatóan helyesen foglalt állást úgy, hogy az Art. 108. és 109. §-a szerinti jövedelembecslési szabályokat az adóhatóság megfelelően alkalmazta. Ennek során a felperes jövedelmét az Art. 109. §-a alapján állapította meg. A felperes bizonyított kiadásai a felülvizsgálati kérelemben előadottakkal szemben a becslési eljárás alkalmazását megalapozták.

Az adóhatóság a nyitó tétel megálllíthatósága érdekében az elévült adóéveket is vizsgálta, e körben a felperes javára szolgáló tények feltárása körében jogszabálysértést nem vétett.

A ... személygépkocsi beszámításából származó 1.750.000 Ft forrás figyelembevételével kapcsolatos ítéleti megállapítás felülbírálatára a Legfelsőbb Bíróság nem látott lehetőséget. A felperes részvényeladásából származó 1999 évi bevételeivel összefüggésben a Legfelsőbb Bíróság utal a jogerős ítélet indokolásának azon indokaira, mely szerint a 2003 év elején még meglévő készpénzes megtakarításokra a megyei bíróság nem talált hitelt érdemlő adatokat. A szülői kölcsönöket illetően a Legfelsőbb Bíróság osztotta azt a megyei bírósági álláspontot, hogy a szülők bíróság előtt tett tanúvallomása - miután meghallgatásukra az adóellenőrzési eljárásban már sor került - nem minősíthető olyan bizonyítéknak, amely a felperes adóalapját az adóhatósági becsléssel szemben bizonyítaná.

A Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy a megyei bíróság is utalt a szülőknél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat eredményére, amely a felperesi állítás hitelességét inkább cáfolta, mint megerősítette. A KSH létminimum értékek felhasználásával kapcsolatosan a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében a becsült adóalappal szemben a felperes kiadásainak tényleges összegét hitelt érdemlően bizonyíthatja.

A Legfelsőbb Bíróság azonban egyetértett azzal a jogerős ítéleti állásponttal, hogy nincs lehetőség egyes külön tételek levonására, illetve részleges igazolására. A KSH létminimum értékek ugyanis valóban a folyamatos életvitellel kapcsolatos szerény, konvencionálisan alapvetőnek minősülő szükségletek kielégítésére elegendők; egyes összetevői természetsszerűleg nem egyeznek meg az egyes adózók esetében. Összességében azonban a becslés alapjául szolgálhatnak. A Legfelsőbb Bíróság osztotta a felperes felülvizsgálati álláspontját a tekintetben, hogy a jövedelembecslési, vagyonosodási ügyekben az adózó bizonyítási helyzete nehéz. A bizonyítási kötelezettség azonban csak azt követően terheli a felperest, hogy az adóhatóság a becslés jogszabályi feltételeit megállapította, azaz a felperes kimutatható bevételei nem szolgáltak elegendő fedezetként az azonos időszak kiadásaira. A kronologikus vagyonmérleggel szemben a felperes csak hitelt érdemlő bizonyítékok alapján kérheti a valós adóalap megállapítását. Ezért a Legfelsőbb Bíróság nem látott lehetőséget azon előadás értékelésére sem, hogy a kimutatott tagi kölcsön egy része csak könyveléstechnikai tétel.

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. október 28.

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