

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Kandi Erzsébet ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja, az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróságon 5.K.22.273/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. február 9-én kelt 5.K.22.273/2009/7. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 9. 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 Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 5.K.22.273/2009/7. 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 - 219.200 (kettőszáztizenkilencezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2002-2004 évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekben folytatott le vizsgálatot, felhívva a felperes figyelmét, hogy ez egyben vagyonosodási vizsgálat is. A vizsgálat eredményeként a felperes terhére mindkét adónemben adókülönbözet és járulékokat állapított meg. A határozatát kiegészítette, mert a felperes 2009. május 4. napján érkezett észrevételében foglaltak nem kerültek értékelésre.

Az alperes 2239255277 számú határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, és a 2004 évre személyi jövedelemadó adónemben az adózó terhére megállapított adókülönbözetet 2.834.768 Ft-ra, az egészségügyi hozzájárulás adónemben 820.591 Ft-ra, az adóbírság összegét 1.827.679 Ft-ra, a késedelmi pótlék összegét 1.542.284 Ft-ra változtatta. Határozatában hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108-109. §-aira. Az

adóhatóságok vizsgálták és értékelték a felperes és férjének bevételeit és kiadásait, a nyújtott tagi kölcsönök, illetve a tagi kölcsönök visszafizetésének összegeit, a megélhetési költségeket, a H. Bt., majd jogutódja a H. Kft., az S. Kft. vonatkozásában lefolytatott célellenőrzés eredményeit, az A. Bt. rendelkezésre bocsátott iratanyagát. Ennek alapján állapította meg a felperest terhelő adókülönbözetek összegét.

A felperes keresetében kérte az alperes határozatának - az első fokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezését. Vitatta a becslés jogalapját és az eredményeként megállapított adókülönbözet összegét. Vitatta továbbá a 2000. január 1-jei nyitó tétel 0 Ft-ban való megállapítását. Sérelmezte, hogy a H. Bt. és H. Kft. részéről kifizetett tagi hitel visszafizetéseket nem megfelelően vették figyelembe (2001. június 28.: 7 millió Ft, 2001. november 29.: 15 millió Ft, 2004. április 1. és 18.: kétszer 8 millió Ft). Az alperes nem vette figyelembe az A. Bt. részéről a felperes férje részére 2003. június 16-án kifizetett 386.160 Ft-ot. Vitatta a megélhetési költségek összegét is.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásban hivatkozott a becslési eljárással kapcsolatban az Art. 108. § (1) és (2) bekezdéseire, 109. § (1) és (3) bekezdéseire. A bizonyítási kötelezettség kapcsán hivatkozott az Art. 109. § (3) bekezdésére és a Pp. 164. § (1) bekezdésére. Kifejtette, hogy az ún. vagyonosodási eljárásban a bizonyítási kötelezettség a közigazgatási eljárásban megfordul. Az adózó érdekkörében áll, hogy hitelt érdemlő adatokkal igazolja a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést.

A rendelkezésre álló iratok alapján megállapította, az alperes bizonyította, hogy a felperes kiadásai meghaladták bevételeit, ezért a becslés jogszabályi feltételei fennálltak. Ugyanakkor a felperes a hivatkozott források meglétét kétséget kizáróan nem tudta bizonyítani.

A 2001 évi nyitó egyenlegnél a felperes által hivatkozott korábban szerzett jövedelmei azért nem vehetők figyelembe, mert ennek alapján csak a 2000 évi fedezethiány csökkent volna, ami a 2001 évi nyitó tételt nem érinti.

Az alperes jogszerűen járt el, amikor a felperes által vitatott 2001 és 2004 évi tagi hitelek visszafizetését nem fogadta el, mert ezek a bizonylatok a 2006 évi ellenőrzés során nem álltak a társaság rendelkezésére, nem képezték a könyvelés részét, azok meglétére a társaság a vizsgálat során nem hivatkozott. A nem megfelelő szintű bizonyítottság, vagy a bizonyítatlanság az adózó felperes hátrányára esik. E körben utalt a számviteli törvény

előírásainak be nem tartására. Példaként említette, hogy egy könyvelési tétel alatt két bizonylatszám került feltüntetésre eltérő gazdasági eseménnyel. Szintén két gazdasági eseményt rögzített egy másik kiadási bizonylat, amely egyrészt hitelfelvételt, másrészt tagi kölcsön kivételét érintette. A 15 millió Ft kifizetés a naplófőkönyvben kiadásként és bevételként is rögzítésre került, ezek a bizonylatok tehát nem felelnek meg az alaki és tartalmi követelményeknek.

Az első fokú bíróság álláspontja szerint a felperes a bírósági eljárás során sem igazolta, hogy a ... Takarékszövetkezet a felperes férjének teljesítette a 386.160 Ft kifizetését. A megyei bíróság elutasította a felperesnek magánszakértői véleményt adó ... igazságügyi szakértő tanúkénti meghallgatását, illetve a perben igazságügyi szakértő kirendelését.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezését. Kifejtette, hogy az első fokú bíróság jogszerűtlen nem vette figyelembe a 2001. június 28-án, november 29-én, 2004. április 1-jén és 18-án történt tagi kölcsön visszafizetéseket. E körben utalt arra, hogy mind az alperes, mind az általa felkért igazságügyi szakértő ugyanabból az iratanyagból dolgozott, mégis eltérő álláspontra jutottak. Jogszabálysértőnek tartotta, hogy a férjénél lefolytatott korábbi ellenőrzés más megélhetési költségekkel számolt.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálja felül a jogerős ítéletet. A felperes felülvizsgálati kérelmében már nem hivatkozott a 2000. január 1-jei nyitó tételre, illetve az A. Bt. kifizetésére, így az ezzel kapcsolatos első fokú bírósági megállapításokat a Legfelsőbb Bíróság érdemben nem vizsgálhatta.

Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Az Art. 109. § (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 fedezetül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

Az Art. 108. § (2) bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, azonban az Art. 109. § (3) bekezdése lehetőséget biztosít az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

E pertípusban az úgynevezett vagyonosodási eljárásban meghozott adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben a Pp. 324. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 164. § (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 Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275. § (1) bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az első fokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján a maguk összességében értékelte. Meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy az alperes határozatában a becslés alkalmazott módszerének megfelelőségét bizonyította. Az adó alapjának valószínűsítését jogszerűen végezte, a felperes azonban a becsült adóalaptól való eltérést hitelt érdemlően nem igazolta.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhatja, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján – az elsőfokú ítélettel és az adóhatározatokkal való tételes átvizsgálás során – a Legfelsőbb Bíróság nem állapított meg.

Az első fokú bíróság ítéletében a Pp. 221. § (1) bekezdése szerint részletesen, alaposan megindokolta a felülvizsgálni kért határozatok keresettel támadott egyes részeinek jogszerűségét, minden egyes keresetrészre vonatkozóan részletezte jogi álláspontját. A felperes érvelése lényegében a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányult, amire a Legfelsőbb Bíróságnak nincs jogszabályi lehetősége.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az első fokú bíróság a vitatott 2001, 2004 évi tagi kölcsön visszafizetéssel kapcsolatban

a tényállást helytállóan állapította meg, és a bizonyítékok okszerű mérlegelésével hozta meg döntését. E körben a Legfelsőbb Bíróság is kiemelkedő jelentőséget tulajdonít annak, hogy az adóhatóság a H. Kft-nél 2006 évben célellenőrzést tartott kifejezetten a tagi kölcsönök nyújtása, illetve visszafizetése kapcsán, és ennek során a rendelkezésre bocsátott iratanyagot megvizsgálta. Ebben az iratanyagban nem voltak fellelhetők azok a másodlagos iratok, amelyekre a felperes keresetében és felülvizsgálati kérelmében hivatkozott. A társasági tagi hitel analitikája alapján készült kimutatással kapcsolatban az adózó nem élt észrevételezési jogával és nem hivatkozott azon tagi hitelek visszafizetésére, amelyek jelen perben felmerültek.

Az első fokú bíróság helyesen mutatott azokra a számviteli ellentmondásokra, bizonytalanságokra, amelyek szintén kétségesse tették a felperes által hivatkozott iratok alapján, hogy hitelt érdemlően bizonyítaná a tagi kölcsönök visszafizetését. E körben a Legfelsőbb Bíróság is utal arra, hogy többek között egy könyvelési tétel alatt két bizonylatszám került feltüntetésre eltérő gazdasági tartalommal. Ugyancsak két eltérő gazdasági eseményt rögzít a 284590 sorszámú kiadási bizonylat. A 15 millió Ft kifizetésével kapcsolatban a naplófőkönyvben kiadásként és bevételként is rögzítésre került, amely nem lehetséges, kétségesse, bizonytalanná teszi ezen bejegyzés jogszerűségét és hitelt érdemlőségét.

Az első fokú bíróság helytállóan foglalt állást abban a körben, hogy ezen tagi kölcsönök visszafizetését a felperes hitelt érdemlően nem tudta bizonyítani, a H. Kft. iratanyaga ezen visszafizetéseket nem igazolja.

A megélhetési költséggel kapcsolatban az adóhatóság a felperes képviselőjének nyilatkozatát fogadta el, és ennek alapján került beállításra a vagyonszerűségbe a megélhetésre fordított kiadások összege. Ezért a felperesnek erre való hivatkozása sem helytálló.

Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pereszes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pereszes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pereszes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2010. november 11.

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