

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Csilléri Alexandra ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Nyíri Andrea jogi ea. által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság által 2010. június 24. napján hozott 12.K.27.335/2009/17. számú ítélet ellen a felperes által 18. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Jász- Nagykun- Szolnok Megyei Bíróság 12.K.27.335/2009/17. 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 - 400.900 (négy százezer-kilenc száz) 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. január 1-től 2005. december 31-ig terjedő időszakra személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság 2003-2005. évekre kötelezte a felperest mindösszesen 6.675.316 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék továbbá 100.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére. Határozatában a következőket állapította meg:

A felperes a vizsgált időszakban egyéni vállalkozó volt, e mellett 2004. május 9-től munkaviszonyt létesített a ... Kft-nél (a továbbiakban: Kft.). A rendelkezésre álló adatok szerint a felperes 2002. január 1-jén rendelkezett 1.124.464 Ft-tal, illetve 223.43 USD-val, 30.98 Euro-val, az ellenőrzött időszakban azonban jelentős összegű kiadásai merültek fel. (Több alkalommal nyújtott tagi kölcsönt a Kft-nek, ahova törzstőke befizetést is eszközölt, életviteli- megélhetési kiadásai voltak, és több alkalommal kötött

le bankbetétben jelentős összeget, amit készpénzben fizetett be, és bankszámláin is jelentős pénzforgalmat bonyolított le.)

A felperes nyilatkozata alapján kiadásainak forrása adózott jövedelme, (egyéni vállalkozói kivét és munkabér), tagi kölcsönök és egyéni vállalkozói betét visszafizetések, továbbá N.I. szerb állampolgártól kapott 9.900 euro kölcsön volt, de ez utóbbi - nemzetközi megkeresés alapján lefolytatott kapcsolódó vizsgálatra figyelemmel - nem fogadható el.

Az adóhatóság kronológikus vagyommérleget állított fel, amely alapján 2002. évre 3.123.956 Ft, 2003. évre 2.845.738 Ft, 2004. évre 5.392.351 Ft, és 2005. évre pedig 5.630.000 Ft fedezethiányt talált, ezeket eltitkolt jövedelemnek tekintette. Azt állapította meg, hogy a felperes vizsgált időszakban bevallott jövedelmei nem fedezték a kiadásait, nem álltak arányban vagyongyarapodásával és életvitelének ráfordításaival. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 109.§-a alapján becslést alkalmazott és a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 4.§ (1) bekezdésére figyelemmel a forráshiányt eltitkolt egyéb jövedelem formájában megszerzett bevételnek tekintette.

A bíróságot az Art. 172.§ (1) bekezdés l) pontja alapján szabta ki azzal az indokolással, hogy a N.I.-nál lefolytatott kapcsolódó vizsgálat a kölcsönadás tényét nem támasztotta alá.

A felperes fellebbezésében eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott, amelyben többek között vitatta a becslés jogalapját, a bizonyítékok értékelését, sérelmezte, hogy az adóhatóság nem hallgatta meg tanúként N.I. kölcsönadót, továbbá a kölcsönszerződést szerkesztő és ellenjegyző ügyvédet (a továbbiakban: ügyvéd) sem.

Az alperes a 2009. november 2. napján kézbesített 2239251707 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Azt állapította meg, hogy fennállt a becslés jogalapja, annak módszere is jogszerű volt, és a felperes nem bizonyította hitelt érdemlő adatokkal a becsléssel megállapított adólaptól való eltérést. E körben hivatkozott a szerb adóhatóság vizsgálatának eredményére, és arra, hogy a kölcsönadó semmilyen dokumentummal nem támasztotta alá a kölcsön forrására vonatkozó előadását. Rögzítette, hogy a magyar adóhatóság joghatósága nem terjed ki a kölcsönadó, továbbá az ügyvéd tanúkénti idézésére, illetve meghallgatására. A felperes nem bizonyította hitelt érdemlően a kölcsönösszeget. A felperes állításával ellentétben a revízió a 2002. év teljes körű vizsgálatát elvégezte, és a vagyommérlegben rögzítette a 2002. évi pénzmozgásokat, azt is megállapította, hogy a felperes 2002. január 1. napján rendelkezett megtakarítással a bankszámláin, és ezeket figyelembe vette. Az első fokú adóhatóság eljárási

jogszabálysértést nem követett el, határozata megalapozott és jogszerű.

A felperes a 2009. december 1-i keltezésű, december 3-i iktatású keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy ezek jogszabálysértők, megalapozatlanok, az alperes figyelmen kívül hagyta a javára értékelendő körülményeket, megállapításait „absztrakt és szubjektív” jogértelmezésre alapította, ezzel megsértette az Art. 1.§ (6) bekezdését, 97.§ (5)-(6) bekezdéseit. Előadta, hogy keresetének részletes indokolását - „az adóhatóság részéről vétett jogszabálysértések szerteágazóságára tekintettel” - 15 napon belül tudja előterjeszteni.

A felperes 2010 március 16-án „keresetpontosítást, kiegészítést és előkészítő iratot” nyújtott be a megyei bírósághoz. Ebben kifejtette, hogy az alperes jogsértően alkalmazott becslést, határozatait nem valós tényállásra alapította, ez által megszegte a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2007 évi CXL törvény (a továbbiakban: Ket.) 2.§ (3) bekezdését. Mivel az alperes figyelmen kívül hagyta a javára szóló körülményeket megsértette az Art. 97.§ (6) bekezdését is. Előadta, hogy az adóhatóság nem tartotta be az ellenőrzési határidőket, nem biztosította az ügyféli jogok gyakorlását, elmulasztotta jogi képviselő nélkül eljáró ügyfél tájékoztatását, jogaira történő kitanítást, ezért megszegte a Ket. 5.§-át, korlátozta az Art. 100.§ (3) bekezdése szerinti észrevételezési, illetőleg Ket. 17.§ (6) bekezdése szerinti jogorvoslati jog gyakorlását. Hivatkozott arra is, hogy a másodfokú hatóság nem folytatta le az Art. 138.§ (1) bekezdésének megfelelő eljárást.

Az volt a jogi álláspontja, hogy az alperes jogsértően nem fogadta el a N.I.-féle kölcsönügyletet, jogellenesen utasította el a kölcsönadó és az ügyvéd meghallgatására irányuló bizonyítási indítványait, a bizonyítékokat tévesen értékelte, és a tényállást sem helytállóan rögzítette. Érvelése szerint az alperes jogsértően állapította meg nulla forintban a 2002 évi nyitótételt, mivel 2001. év végén nagy összegű készpénzt vett fel, és ez rendelkezésére állt 2002. január 1-jén. Ennek alátámasztására bankszámla-kivonatokat csatolt.

A felperes az első tárgyaláson kérte kölcsönadó tanúkénti meghallgatását, aminek a megyei bíróság helyt adott.

A perben tartott második tárgyaláson a megyei bíróság meghallgatta személyesen a felperest, aki becsatolta a kölcsönadó és az ügyvéd szerb nyelven tett nyilatkozatát, az Monitor sorozat 2007. évi angol nyelvű kiadmányát, és a szerb állampolgár takarékbetét-könyvének másolatát. (Ez utóbbit annak alátámasztására, hogy a kölcsönadó 1989. évben 40.000 svájci frankkal, 60.700 osztrák schilling megtakarítással rendelkezett) Hivatkozott a kölcsön visszafizetésére illetve az e tárgyban készült okiratokra, és további bizonyítást (hiteles fordítások csatolását, banki

bizonylatok és tagi hitelek egybe vetésére vonatkozó levezetést) ajánlott fel, ezeknek azonban a megyei bíróság nem adott helyt.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította.

Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes által előterjesztett kereset-kiegészítés, illetve pontosítás - a Pp. 335/A § (1) bekezdése értelmében - érdemben nem bírálható el. A határidőben előterjesztett kereset által vitatott körben az alperes eljárása, illetve érdemi döntése megalapozott és jogszerű. Az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a bizonyítékokat okszerűen értékelte, helytálló indokát adta a felperes által kért tanúbizonyítás mellőzésének is. Fennállt a becslés jogalapja, mert a bevételi és a kiadási tételek egybevetése alapján nem juthatott más következtetésre az adóhatóság, mint arra, hogy a felperes a bevételeket meghaladó kiadásai teljesítéséhez eltitkolt jövedelemmel rendelkezett. A megkeresett külföldi adóhatóság tájékoztatásával szemben a felperes a teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalt kölcsönszerződésen és a hitelező tanúvallomásán túl olyan további bizonyítékokat nem bocsátott rendelkezésre, amelyek alkalmasak lettek volna az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és új, a jogszabályoknak megfelelő ítélet meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a vizsgált időszakot megelőzően és a vizsgált időszakban vagyongyarapodása nem állt fenn. A jogerős ítélet nem felel meg, a Pp. 2.§ (1) bekezdésében, 3.§ (2)-(4) bekezdéseiben, 335/A §-ában foglaltaknak, mert nem állapította meg, hogy az alperes az Art. 1.§ (2) bekezdésében, 2.§ (3) bekezdésében, 97.§ (4) - (6) bekezdéseiben, 108., 109. §-aiban, a Ket. 50.§ (5) bekezdésében foglaltak megsértésével folytatta le eljárását és hozta meg határozatát. Az volt a jogi álláspontja, hogy az alperes nem bizonyította a becslés jogalapját, olyan adóalapot vélelmezett, amely nyilvánvalóan nem felel meg a valós adóalapnak. Hivatkozott a bizonyítékok téves és okszerűtlen értékelésére, sérelmezte bizonyítási indítványának elutasítását is. Érvelése szerint hitelt érdemlő módon igazolta, hogy a 2002. január 1-jei nyitótétele nem lehetett nulla Ft, és bizonyította a kölcsönt tényleges folyósítását, és visszafizetését is. Előadta, hogy a kölcsönszerződés és hivatalos magyar fordítása, a felperes nyilatkozata, a kölcsönadó tanúvallomása, a dél-szláv háború miatti helyzet, továbbá a takaréketétkönyv, a kölcsönszerződést készítő ügyvéd írásbeli nyilatkozata, a felperes személyes meghallgatása, valamint a kölcsön egy részének visszafizetése, a vissza nem fizetett rész tekintetében pedig a rendelkezésre álló, közokirati

formában megjelenő biztosítékok igazolják a forrást a megkeresett külföldi adóhatóság okiratával szemben.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A megyei bíróság eljárása megfelel a Pp. 335/A.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. A jogi képviselővel eljáró felperes ugyanis a „keresetpontosítást, kiegészítést és előkészítő iratot” a perindításra nyitva álló és az általa keresetben jelzett, de be nem tartott, továbbá bíróság által egyébként sem engedélyezett határidőn jóval túl és olyan körben terjesztette elő, amelyet a perindításra nyitva álló határidőben előterjesztett kereset egyáltalán nem tartalmaz.

A becslési eljárásra nem a Ket, és nem az Art 97.§ (4)-(6) bekezdései szerinti általános szabályok, hanem az Art. 109.§-a az irányadó. Ez utóbbi értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. A becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem lehet az adózó javára értékelni.

A bíróságnak biztosítania kell a felek számára a fair (tisztességes) eljárást. A per befejezésének ésszerű időtartama a jogvita tárgyát, természetét valamint az eljárás egyedi körülményeit is figyelembe véve határozható meg. Nem hivatkozhat a per ésszerű időn belül történő befejezésének követelményére az a fél, aki magatartásával, illetve mulasztásával a per elhúzódásához maga is hozzájárult (Pp. 2.§).

A bizonyítás indítványozása elmulasztásának, illetve a bizonyítási indítvány elkésett voltának jogkövetkezményei, valamint a bizonyítás esetleges sikertelensége törvény eltérő rendelkezése hiányában a bizonyításra kötelezett felet terheli. A bíróság köteles a jogvita eldöntése érdekében a bizonyításra szoruló tényekről, a bizonyítási teherről, illetve a bizonyítás sikertelenségének következményeiről a feleket előzetesen tájékoztatni. A bíróság a bizonyítás elrendelését mellőzni köteles, ha a bizonyítási indítványt a fél neki felróható okból elkésetten, vagy egyébként a jóhiszemű pervittel össze nem egyeztethető módon terjeszti elő, kivéve, ha a törvény eltérően rendelkezik (Pp. 3.§).

A megyei bíróság eljárása - a felperes érvelésével ellentétben - megfelelt az előzőekben ismertetett törvényi követelményeknek. A felperes ugyanis a közigazgatási és a peres eljárás során is jogi képviselővel járt el. Ennél fogva, továbbá amiatt is tisztában volt a becslési eljárásra irányadó speciális szabályozással, mert ezt az ellenőrzési jegyzőkönyv és a határozatok is rögzítik, és ezekből egyértelműen megállapítható a felperes által bizonyítandó tények és körülmények köre. Az utolsó tárgyaláson előterjesztett felperesi bizonyítási indítványt elutasítására ezért és azért is jogszerűen került sor, mert korábban megtartott tárgyaláson a megyei bíróság már tájékoztatta a felperest a bizonyítási teherről, és felhívta a figyelmét arra is, hogy a felróható okból késedelmesen vagy a jóhiszemű pervittel össze nem egyeztethető módon előterjesztett bizonyítási indítványok elutasítására kerülnek. (11. sorszámú jegyzőkönyv) Ki kell emelni e körben azt is, hogy e 2010. április 26-i tárgyalást követően a felperes további bizonyítékokra hivatkozó előkészítő iratát is csak a 2010. június 24-i utolsó tárgyalást megelőzően és telefaxon küldte meg. (17. sorszámú jegyzőkönyv) Az újabb bizonyítási indítványok elutasítása kapcsán utal a Legfelsőbb Bíróság még arra is, hogy a takarékbetétkönyv 1989. évben nyert megszüntetést, ily módon a hosszú idő elteltére figyelemmel ennek hiteles fordítása nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a felperes által megjelölt hitelező számára a kölcsön folyósításához szükséges fedezetet a több mint 10 évvel korábban megszüntetett takarékbetétkönyv biztosította volna, és a felperes az eljárás megindulásától a perben tartott utolsó tárgyalásig nem volt elzárva attól, hogy bizonyítékait megnevezze, illetve előterjessze.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság jogi álláspontját a tekintetben is, hogy nem az adóhatóság feladata volt annak tisztázása, hogy a felperes által sem vitatott kiadásoknak mi volt, vagy mi lehetett a fedezete, fennállt a becslés jogalapja, annak módszere is jogszerű volt, és a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során sem bizonyította hitelt érdemlően a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést.

A felperes felülvizsgálati kérelem- tartalmát tekintve- a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire jelen perben lefolytatott rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor. A Pp. 275.§-a értelmében ugyanis a felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt.

A megyei bíróság ítéletében megállapított tényállás jogszerű, és az érdemi döntés a bizonyítékok teljes körű, okszerű, a logika és a

speciális adójogi rendelkezéseknek megfelelő kellő indokolással ellátott értékelését tartalmazza, tehát megfelel az Art. 109.§-ában, Pp. 206.§-ában és 221.§-ában foglaltaknak. A megyei bíróság helyes ténybeli és jogkövetkeztetéssel állapította meg, hogy a felperes a peres eljárás során sem bizonyította hitelt érdemlően azt, hogy vitatott jövedelmének forrása - a kapcsoló vizsgálat, azaz a nemzetközi megkeresés adataitól eltérően - az állítása szerinti forrásból (a szerb állampolgár által nyújtott kölcsönből) származott volna. A felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel megjegyzi a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy a kiegészítő jegyzőkönyv és az adóhatósági határozatok tartalmazzák a szerb állampolgárságú tanúk meghallgatásra irányuló bizonyítás mellőzésének jogszerű indokait, tehát e körben sem állapítható meg eljárási jogszabálysértés.

A perbeli esetben a felperes 2001. évi készpénzfelvételekre hivatkozva vitatta a 2002. évi nyitó tételt. 2002. évre azonban az adóhatóság - mivel az adó megállapítási joga elévült - adókülönbözetet nem írt elő, csupán fedezethiányt állapított meg. Abban az esetben pedig, amikor az adózó az elévülési időt megelőzően keletkezett jövedelemre hivatkozik, hitelt érdemlően bizonyítani kell ennek megszerzését, vizsgált időszaki rendelkezésre állását és fedezetkénti felhasználását is, de ennek a felperes nem tett eleget, és a nem bizonyított tény, körülményt a terhére kellett értékelni (Art.97.§ (6) bekezdése, 109.(3) bekezdése).

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért jogszabályt, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§-a alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

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

Budapest, 2010. december 16.

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

