

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Somos Géza ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Közép-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály I. jogutódja, az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 25.K.30.345/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. október 28-án kelt 25.K.30.345/2009/17. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 18. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem és a felperes részéről Kfv.3. sorszám alatt benyújtott csatlakozó 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 25.K.30.345/2009/17. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 7.000 (hétezer) forint csatlakozó 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 2002-2006 évek tekintetében személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél, melyben az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108-109. §-ai alapján becslési eljárást folytatott le, és terhére 2002-2003 évekre összesen 3.635.110 Ft adókülönbözetet állapított meg. Az alperes 2898798474 számú határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, és a felperes terhére összesen 3.756.210 Ft

adókülönbözetet, 1.878.105 Ft adóbírságot és 1.823.681 Ft késedelmi pótlékot állapított meg.

Az adóhatóságok vizsgálták a felperes ingatlaneladását, gépkocsi eladását, vételét, kölcsönnyújtásait-visszafizetéseit, biztosítási díjat, megélhetési költségeit, a hivatkozott öröklést, a pénzügyintézetekbe történő befizetéseket, kivéteket. Ennek alapján megállapította, hogy a felperes a Cs. Kft. részére nyújtott tagi kölcsönök esetében 2002-ben 785.902 Ft, 2003-ban 170.000 Ft tekintetében igazolt fedezettel nem rendelkezett. J. Á-nak 2003. augusztus 29-én nyújtott 10.000.000 Ft kölcsönből 7.547.000 Ft vonatkozásában nem rendelkezett igazolt fedezettel. Az adóhatóságok nem fogadták el, hogy a felperes jelentős készpénzt tartott otthon, és ennek fedezete a K. Kft-nek (továbbiakban Kft.) 1998-ban átutalt 12.000.000 Ft kölcsön 2001. november 13-i visszafizetése lett volna.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy vagyongyarapodása a vizsgált időszakban nem volt, jelentős otthoni pénzüsszegekkel rendelkezett. Ennek alapja részben a b-i nyaraló eladásából származó 20 millió Ft, amelyet 2001-ben vett ki a bankból, másrészt a Kft. részére nyújtott kölcsön 2001. novemberi visszafizetése volt; az Art. 103. § (3) bekezdése alapján megfelelően bizonyította forrásait.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ítéletének indokolásában a becslési eljárással kapcsolatban idézte az Art. 108-109. §-ait, a tényállás megállapítási kötelezettséggel kapcsolatban az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseit, a bizonyítékok mérlegelésével kapcsolatban a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 50. § (6) bekezdését.

A közigazgatási iratok és a bírósági eljárásban lefolytatott bizonyítás eljárás adatai alapján azt állapította meg az első fokú bíróság, hogy az alperes a tényállást nem tárta fel teljes körűen, és tévesen rekesztette ki a bizonyítékok közül a 2001. november 13-án kelt „kölcsönszerződés megszüntetése” elnevezésű okiratot. Álláspontja szerint tartalmát tekintve ez egy átvételi elismervény, egyoldalú jognyilatkozat, melyben az átvevő igazolja az átvétel megtörténtét. Ezért elegendő volt, hogy azt csak a kölcsönadó írta alá. A kölcsön visszafizetését további bizonyítékok is alátámasztották. Az első fokú bíróság megkereste a Kft. felszámolóját, majd annak tájékoztatása alapján a felszámolt cég iratkezelőjét, a D. Kft-t. Ennek alapján megállapította, hogy a felperes sem a határidőben belül, sem a határidőn túl bejelentett hitelezői igénylők között nem szerepel. Ez is azt támasztja alá,

hogy a kölcsönt visszakarta, hiszen nem tett jogi lépéseket visszaszerzése érdekében. Az első fokú bíróság utalt a kölcsönvevő K. I. 2000. november 19-i és 2001. június 5-i levelére is, melyben a kölcsönösszeg 2001 év végéig történő visszafizetésére tesz nyilatkozatot. A tanúként meghallgatott T. K. úgy nyilatkozott, hogy a felperes nagyobb összegű készpénzzel rendelkezett otthon az állami bankrendszerben bekövetkezett 1998-as bankcsőd miatt.

Az új eljárás során az első fokú adóhatóságnak további bizonyítás nélkül el kell fogadnia, és figyelembe kell vennie a 2002. január 1-jei nyitó készlet megállapításánál a perben vitatott, felperes részére 2001. november 13-án átadott 12 millió Ft rendelkezésre állását.

A jogerős ítélet ellen az alperes felülvizsgálati, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását kérte. Álláspontja szerint a felperes az Art. 109. § (3) bekezdésére figyelemmel hitelt érdemlően nem tudta bizonyítani a kölcsön visszafizetésének megtörténtét. A felszámoló nem tudott a kölcsön visszafizetéséről, K. I. tagadta, hogy visszafizette a kölcsönt; nem nyert bizonyítást, hogy a felperes tudott volna a Kft. felszámolásáról, így a hitelezői igény bejelentésének elmulasztása sem perdöntő bizonyíték.

A felperes ellenkérelmében az alperes felülvizsgálati kérelmének elutasítását, csatlakozó felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását és az ítélet indokolásának megváltoztatását kérte. Hivatkozott arra, hogy 1999 és 2001 között 19 millió Ft-ot vett ki a bankból, de az alperes az Art. 109. § (3) bekezdése ellenére az elévülési időt megelőző szerzésre való hivatkozást nem vizsgálta. A jogerős ítélet indokolását szükséges kiegészíteni azzal, hogy a megismételt eljárásban az adóhatóságnak vizsgálnia kell a felperes által banki bizonylatokkal igazolt forrást is.

Az alperes felülvizsgálati kérelme, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Pp. 270. § (2) bekezdése alapján a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél a Legfelsőbb Bíróságtól jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A jogszabálysértés vonatkozhat mind anyagi, mind eljárásjogi jogszabálysértésre, ez utóbbinak - a Pp. 275. § (3) bekezdésére figyelemmel - az ügy érdemi elbírálására kihatással kell lennie. A Pp. 275. § (2) bekezdése alapján a Legfelsőbb Bíróság a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja.

felül. A perben a jogerős ítélet ellen az alperes felülvizsgálati kérelmet, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. A Legfelsőbb Bíróság elsődlegesen a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmével kapcsolatban a következőkre mutat rá:

Az iratok alapján megállapítható, hogy a felperes már a közigazgatási eljárásban, majd keresetlevelében hivatkozott a b-i nyaraló eladásából származó 20 millió Ft (19 millió Ft) bankból történő 2001 évi kivételére azzal, hogy a fellebbezés mellékleteként csatolta ezen bizonylatokat. A jogerős ítélet tényállása is tartalmazza ezt a felperesi hivatkozást, de a jogi indokolási rész e forrás meglétével vagy megléte hiányával érdemben nem foglalkozott, csak a 12 millió Ft kölcsönrel. Megállapítható, hogy az első fokú bíróság ezen felperesi hivatkozást érdemben nem vizsgálta, arról ítéleti rendelkezést nem tett. Ezzel megsértette a Pp. 213. § (1) bekezdését, mely szerint az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre. Ez a közigazgatási perben, a becslési eljárásban konkrétan azt jelenti, hogy a bíróságnak a felperes által keresetlevelében hivatkozott valamennyi forrásával kapcsolatban állást kell foglalni. Jelen perben azonban a b-i nyaraló eladásából származó bevétel rendelkezésre állásáról nem döntött az első fokú bíróság.

Ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § (2) bekezdésére figyelemmel megállapította, hogy a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott a Pp. 213. § megsértésére. A felülvizsgálati eljárás terjedelmét a felülvizsgálati kérelem jogszabálysértésre vonatkozó előadásai határozzák meg. A Legfelsőbb Bíróság a megismételt eljárás tekintetében nem adhat olyan iránymutatást az adóhatóságnak, amely tényállási elemet az első fokú bíróság a Pp. 213. § ellenére nem vizsgált. A felperesnek csatlakozó felülvizsgálati kérelmében az adóigazgatási eljárásban vizsgálandó kérdésekre való hivatkozása önmagában nem elegendő. A felperesnek igaza van abban, hogy az Art. 109. § (3) bekezdésére figyelemmel az elévülést megelőző időszakra is kiterjedhet a vizsgálat, de ha ez a jogkérdés nem volt tárgya az első fokú bírósági eljárásnak, akkor erről a Legfelsőbb Bíróság sem rendelkezhetett. Ezért a Legfelsőbb Bíróság a felperes csatlakozó kérelmét elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság az alperes felülvizsgálati kérelmével kapcsolatban az alábbiakat fejti ki:

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 fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége. Becslési eljárás nem csak akkor folytatható le, ha az adózónál tényleges vagyongyarapodás tapasztalható (pl: ingatlan, jelentős értékű ingóság), hiszen a nem adózott jövedelmét egyéb célra is fordíthatja (pl: tagi kölcsön nyújtás, külföldi utazás). A lényeg, hogy a kiadásai nincsenek arányban a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összegével.

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. Az 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 bizonyítás lényege, hogy most már az adózó érdekkörébe áll, hogy hitelt érdemlő adatokkal igazolja a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. Ennek elmaradása, vagy sikertelensége az adózó hátrányára esik.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint a 12 millió Ft kölcsön visszafizetésével kapcsolatban az első fokú bíróság a tényállást teljes körűen feltárta, eljárásában további bizonyítási eljárásokat foganatosított ezzel kapcsolatban. A bizonyítékok értékelésénél a Pp. 206. § (1) bekezdés szabályait betartva a Pp. 221. § (1) bekezdése alapján kellő részletességgel indokolta. Helytálló volt az a kiindulási alap, hogy önmagában az a tény, hogy csak a felperes írta alá - mint átvevő - a 2001. november 13-i „kölcsönszerződés megszüntetése” okiratot, azt nem teszi érvénytelenné vagy hiányossá. Tartalmát nézve az átvételi elismervénynek tekintendő okiraton nem feltétlenül kellett szerepelnie a pénzt átadó személy nevének, aláírásának. Az első fokú bíróság azonban nemcsak erre a tényre alapította az elismerést, hanem a felszámoló, illetve az iratkezelő nyilatkozataiból levont következtetésekkel is. Ennek alapján megállapította, hogy a felperes hitelezői igényt nem jelentett be a Kft-vel szemben, amely szintén a kölcsön visszafizetését igazolja. A kölcsönadó a közigazgatási eljárás során tett meghallgatásakor valóban nem ismerte el a visszafizetést, de a felperes ezzel kapcsolatban helytállóan utalt arra, hogy az elismerés esetén a

felszámoló kikerülésével került sor a visszafizetésre, melynek büntetőjogi következményei lettek volna.

A felülvizsgálati eljárásban annak rendkívüli perorvoslati jellegéből fakadóan a tényállás módosítására, illetve a bizonyítékok újraértékelésére, felülmérlegelésére általában nincs lehetőség. Erre csak akkor van mód, ha a jogerős ítélet tényállást nem állapított meg, vagy a megállapított tényállás hiányos, iratellenes megállapításokat tartalmaz, illetve a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül, életszerűtlenül mérlegelte. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint azonban az első fokú bíróság a fenti hibáktól mentesen állapította meg a tényállást, és a 12 millió Ft kölcsön visszafizetésével kapcsolatban kirívóan okszerűtlen mérlegelés sem volt megállapítható, ezért az alperes felülvizsgálati kérelmét alaptalannak ítélte meg.

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

A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket, az alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet (IM r.) 14. §-a alapján az állam viseli.

A csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes az Itv. 50. § (3) bekezdése és az IM r. 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2010. december 2.

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