

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Fekete Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Fekete Csaba ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Dweik Ádám jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.21.602/2009/11. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán indult felülvizsgálati eljárásban az alulírott napon - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.21.602/2009/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000 /azaz tízezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 44.100 /azaz negyvennégyezer-egyszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-alföldi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2003. - 2006. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2009. március 11. napján kelt 4157651003 számú határozatával a felperest 2004. és 2005. évekre összesen 734.448 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 367.224 Ft adóbírság és 298.022 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. A felperes terhére, javára 2003. és 2006. évben adókülönbözetet nem állapított meg.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. június 22. napján kelt 2899674391 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a revízió megállapította, hogy a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott, és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett 2004. és 2005. évi jövedelmének együttes összege, ezért helytállóan az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adó alapját

becsléssel állapította meg, és a fedezetlen kiadásokat a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Sza tv./ 4.§-ának /1/ bekezdése, 28.§-ának /1/ bekezdése alapján egyéb jövedelemként vette figyelembe.

Az alperes azt állapította meg, hogy az adózó nem bizonyította hitelt érdemlően, miszerint az általa hivatkozott, az adójogi szempontból elévült időszakban megszerzett forrásai /1999. évben életbiztosítás lejáratát miatt kiutalt, továbbá felvett ifjúsági takaréketek összegei - amelynek nemhogy a pontos összege, de még a nagyságrendje sem megjelölt -, a 2000. áprilisban, 2002. október 18-án és 2005. augusztusában ajándék jogcímén kapott összegek/ a vizsgált időszakban feltárt kiadások felmerülésének időpontjaiban: 2004. és 2005. években is a rendelkezésére állottak.

Az elsőfokú adóhatóság több felhívása ellenére adózó a fellebbezéséig nem tett említést a vizsgált időszak elején meglévő megtakarításairól, a rokonaitól ajándék jogcímen kapott pénzeszegekről. A fellebbezésében említette először e forrásokat, amelyek az elsőfokú eljárás során kimunkált forráshiányok fedezeteként szolgálhattak volna, azonban a fellebbezéséhez sem csatolt olyan iratokat, bizonyítékokat, amelyek a becsléssel feltárt adóalaptól való eltérést hitelesen igazolnák.

A felperes keresetében vitatta a terhére megállapított fizetési kötelezettség jogszerűségét. Állította, hogy az adóhatóság bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. Álláspontja szerint hitelt érdemlően bizonyította, hogy rendelkezett kiadásaira megfelelő összegű forrással, hangsúlyozta, hogy az adózó nincs időbeli korláthoz kötve a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés bizonyításában.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az adózónak nemcsak a bevétel megszerzését, hanem annak rendelkezésére állását is igazolnia kell. A felperes a megtakarításként hivatkozott, 1999-ben megszerzett biztosítási és ifjúsági takaréketek összegei felvételét megfelelően igazolta, arra vonatkozóan azonban semmiféle bizonyítékot nem csatolt, illetve nem jelölt meg, hogy ezek az összegek a vizsgált időszakában a rendelkezésére is álltak. A megtakarításokkal kapcsolatosan az elsőfokú bíróság a felperes barátnőjét tanúként meghallgatta, aki a vallomásaiban foglaltakkal összefüggésben okiratokat benyújtani nem tudott.

Az ajándékozás körében az elsőfokú bíróság tanúként hallgatta meg felperes édesanyját, házastársát, az alperes benyújtotta felperes szüleinek a szája bevallásait, amelyekből megállapíthatóan a minimálbér körüli jövedelemmel rendelkeztek. Az adóhatóság 2003.-2006. évekre ellenőrzést folytatott a felperes házastársánál is, akinek előadása szerint a felesége részére ajándékozott pénz azért maradt ki a nyilatkozatából, mert az eljárásra jogi képviselőt bízott meg, aki ezt vélhetően nem tartotta fontosnak. Az elsőfokú

bíróság a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján azt állapította meg, hogy a felperes és az ajándékozők nyilatkozatain kívül egyéb ellenőrizhető adat az ajándékozások megtörténtét nem támasztják alá, így a felperes nem tudta hitelt érdemlően igazolni a házastársától és szüleitől kapott készpénz ajándékokat. Összességében tehát felperes sem az ajándékozás megtörténtét, sem az általa állított pénzüsszegek rendelkezésére állását hitelt érdemlően nem tudta bizonyítani.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság életszerűtlen, alapvető emberi jogokat sértő bizonyítékokat követelt meg tőle. A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény a /továbbiakban: Pp./ 166.§ /1/ bekezdésében felsorolt bizonyítási eszközök közül tanúvallomással és okirattal bizonyította keresetét, amelyet az elsőfokú bíróság jogsértő módon értékelt hiteltelen bizonyítékoknak. A Ptk. 205.§-ának /1/ bekezdésében és 216.§-ának /1/ bekezdésében foglalt szabályozásnak megfelelő a felek egybehangzó nyilatkozatával igazolta a megtörtént szerződések valósággal egyezőségét. Sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság nem említette határozatában, miszerint indítványozta arra vonatkozóan bizonyítás lefolytatását, hogy a férjének az érintett ajándékokra vonatkozóan volt-e forrása. A magánszféra védelméhez való alkotmányos alapjog álláspontja szerint a közigazgatási eljárásban és a perben sem érvényesült, ugyanis a közeli hozzátartozótól kapott készpénz ajándékot a felek egyező nyilatkozatával jogi álláspontja szerint hitelt érdemlően igazolta.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető /Art. 97.§ /6/ bekezdés/.

Az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése szerint az ellenőrzés felpereseknél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság köteles tisztázni és

bizonyítani a tényállást. Az Art. 109.§-ának /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.

Az Art. 108.§-ának /1/ bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Ha az adóhatóság a bizonyítási eljárás során a becslés módszerét alkalmazza, mint ahogyan a felperes ügyében jogszerűen tette, a valós adó alapját valószínűsítene kell. Az Art. 108.§-ának /2/ bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, azonban az Art. 109.§-ának /3/ bekezdése lehetőséget szabályoz az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

A közigazgatási perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése helyes alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, tanúkat hallgatott meg, okirati bizonyítékokat fogadott be, nyilatkoztatta a feleket. A közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést

azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Legfelsőbb Bíróság nem állapított meg.

A jogerős ítélet tényállása nem iratellenes, pontos és precíz. Az elsőfokú bíróság a Pp. bizonyítási eljárásra vonatkozó jogszabályhelyeinek mindenben megfelelő, széleskörű bizonyítást folytatott, a perben biztosítva a feleknek jogaik teljes körű gyakorlását. Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, a tanúvallomásokat, és a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében vizsgálta. A Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan, okszerűen és részletesen megindokolta - az Art. 109.§-ának /3/ bekezdésére, a Pp. 164.§-ának /1/ bekezdésére alapított - a keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését, amelyet a Legfelsőbb Bíróság aggálytalanul elfogadott. Miután az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy az ajándékozás megtörténtét a felperes nem bizonyította, okszerűen nem rendelt el bizonyítást a nem bizonyított ajándékozás forrására vonatkozóan.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Legfelsőbb Bíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2011. március 17.

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