

Kfv.V.35.372/2010/9.

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Fürst Krisztina jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2010. június 9. napján kelt 19.K.31.840/2009/10. számú ítélete ellen a felperes által 11. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 19.K.31.840/2009/10.számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kettőmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2003. évi személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) bevallását munkáltatója, a Kft. készítette el, munkaviszonyból származó bérjövödelme 600.000 Ft, számított adója 120.000 Ft volt, 108.000 Ft adójóváírás és 12.000 Ft nyugdíjkedvezmény figyelembe vételével adófizetési kötelezettsége nem keletkezett, kifizetője adóelőleget nem vont le.

Az adóhatóság a felperesnél 2003-2006. évekre szja. adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban -2003. évre- a felperes terhére 45.955.600 Ft szja. adókülönbözetet írt elő, adóbírsággal sújtotta, késedelmi pótlékot számított fel.

Az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109.§ (1)-(3) bekezdéseire alapítottnan becslést alkalmazott. A bevételek és kiadások alapján felállított pénzügyi mérlegből azt állapította meg, hogy a felperesnek az adózott, illetve igazolt módon megszerzett bevételén kívül 2003. évben 114.819.000 Ft jövedelemre volt szüksége ahhoz, hogy kiadásait fedezni tudja, és ezt az összeget eltitkolt jövedelemnek minősítette.

Az adóhatóság nem vitatta a felperes okiratokkal alátámasztott, korábbi évekből származó bevételeit, de ezeket azért nem fogadta el

a forráshiány fedezetére , mert a felperes nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani, hogy 2003. január 1-jén is rendelkezésére álltak volna, mivel a Kft-nek 2001-2000 években is nagy összegű tagi hiteleket nyújtott. Az volt az adóhatóság jogi álláspontja, hogy a felperesnek az eladott ingatlan vételárából 2003. január 1-én 27.500.000 Ft-ja volt, ezért a 2003. március 3-tól szeptember 22-ig terjedő időszakban a Kft-nek befizetett 148.850.000 Ft tagi hitelből 114.819.000 Ft-ra nem rendelkezett pénzügyi forrással. Mindezek miatt az összevont adóalapot az adóhatóság a vallott 600.000 Ft-tal szemben 115.419.000 Ft-ban határozta meg, rögzítette ugyanakkor azt is, hogy a felperes bevételei 2004-2006. években fedezetet nyújtottak a kiadásokra.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2009. március 13. napján hozott 1559652414 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Megállapította, hogy a felperes fellebbezésével ellentétben az adóhatóság 2002. évre ellenőrzést nem folytatott le, adókötelezettséget nem írt elő, és az Art. 97.§ (5) bekezdése alapján jogszerűen használta fel a Kft. felszámolója által rendelkezésére bocsátott iratokat. A felperes nem igazolta hitelt érdemlő módon, hogy az 1998. és 1999., valamint 2001. évben megszerzett bevételei a kiadásokra is tekintettel a vizsgált időszak kezdetén is a rendelkezésére álltak volna.

Az alperes a 2010. január 11. napján hozott 2249203243 számú határozatában kiegészítette a 1559652414 számú határozatának indokolási részét azzal, hogy a felperes „kiegészítő fellebbezéséhez csatolt egy 2001.01-12. hónapokra vonatkozó bankszámla kimutatást, és egy kölcsönadási szerződést”, ezekből azonban csupán az látszik, hogy pénztári befizetés útján 2000.12. 22-én 45.000.000 Ft összeget fizetett a bankszámlájára, majd 2001.01. 25-én 30.000.000 Ft-ot vett ki. Ezek a pénzmozgások azonban önmagukban nem bizonyítják a 45.000.000 Ft eredetét és azt sem, hogy a felperesnek 2003. január 1-jén is rendelkezésére állt még a kivett 30.000.000 Ft, „nehezen elképzelhető”, hogy 2001. 01. 25-én azért vett volna fel 30.000.000 Ft-ot, hogy abból 2003. március 3-án tagi betétet finanszírozhasson. Rámutatott arra is, hogy a kölcsönadás igazolására csupán fénymásolat került csatolásra, amely még teljes bizonyító erejű magánokiratnak sem minősíthető, mivel nem szerepelnek rajta tanúk, a kölcsönadó neve - nem tudni hol, hogyan, ki által és mikor- utóbb áthúzásra és javításra került, ezért e tárgyban kapcsolódó vizsgálat lefolytatása nem indokolt. A felperes által benyújtott irat alakilag, és tartalmilag „oly mértékben elfogadhatatlan, ellenőrizhetetlen bizonyíték”, mely a benne foglalt ügylet igazolására alkalmatlan.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére előírt fizetési kötelezettségek

törlését, másodlagosan hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

Azzal érvelt, hogy a határozatokba foglalt döntés a tényállás teljes körű feltárása nélkül, a lényeges és javára szóló tényeket figyelmen kívül hagyva, az Art. és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) előírásait mellőzve illetve megsértve került meghozatalra.

Kifejtette, hogy 2002. évre az adóhatóság jogszerűen nem tehetett volna megállapításokat, és ez év tekintetében jogellenesen szerzett adatok alapján hozta meg döntését, így az „semmis”. Kérte tanúként meghallgatni a társaság volt könyvelőjét és tulajdonosait, Sz. H. és J.H. annak bizonyítására, hogy a dokumentumokkal szemben a tagi kölcsön befizetéseket nem ő, hanem Sz. és J.H. teljesítette, nyitótételként elfogadni a részvényértékesítésből 2001-ben kapott 128.242.000 Ft-ot, a 2001. év elején készpénzben felvett 30.000.000 Ft-ot, a Kft. 2001. évi üzletrész értékesítéséből származó 5.000.000 Ft-ot, S. Zs. 1999-ben visszakapott 3.000.045 Ft-ot, és a ... szám alatti ingatlan értékesítés megíúsulásából 1998-ból származó 3.350.000 Ft foglalt. Indítványozta az alperes kötelezését saját módszertani útmutatójának becsatolására, és e körben előadta, hogy az alperes nem ennek megfelelően járt el, hivatkozott az ellenőrzési határidők be nem tartására, és kifogásolta, hogy házastársánál nem folytattak le kapcsolódó vizsgálatot.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Fennállt a becslés jogalapja, mivel a felperes 2003. évi adóbevallásában szereplő jövedelem nem nyújtott fedezetet a 114.000.000 Ft-os kiadásra. Ezen nem változtat az sem, hogy az adóhatóság a felperes nyilatkozatába foglalt, ingatlan-eladásból származó összeg felét bevételként elfogadta. Az ezen felüli egyéb bevételekre pedig a felperes csak a jegyzőkönyv felállítását követően hivatkozott, és ezek kapcsán a hitelt érdemlő bizonyítás őt terhelte, de ennek nem tudott eleget tenni, a közigazgatási és a peres eljárás során sem bizonyította az általa megnevezett összegek kiadáskori rendelkezésre állását.

Az adóhatóság nem követett el ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértést. A felperes alaptalanul hivatkozott jogellenes információ szerzésre, az adóhatóság - a felperesi állítással ellentétben - 2002. évre nem végzett ellenőrzést, és egyébként is diszkrecionális jogkörébe tartozik annak eldöntése, hogy mely időszakra rendel el a revíziót. A felszámolótól beszerzett dokumentumokat az adóhatóság jogszerűen használta fel, és teljesítette az Art. szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét, a felperes azonban

együttműködési kötelezettségének „igen korlátozottan és késedelmesen tett eleget, az ebből fakadó következményeket nem lehet az alperesre terhelni.” Mivel a felperes házastársa bevételeire, mint forrásra csak per megindulását követő egy év elteltével utalt, és ekkor sem jelölt meg konkrét adatokat, bizonyítékokat, az alperes nem volt köteles kapcsolódó vizsgálat lefolytatására. A fellebbezés kiegészítéshez csatolt kölcsönszerződés és a perben meghallgatott tanú vallomása - a rendelkezésre álló egyéb adatokra is figyelemmel - nem alkalmas annak hitelt érdemlő igazolására, hogy a tagi kölcsönöket nem a felperes nyújtotta.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára.

A felperes érvelése szerint a jogerős ítélet tényállása hiányos, és téves jogi indokolást rögzít. Hivatkozott a bizonyítékok értékelésének elmaradására, a Pp. 2.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében, a házasságról, családról és gyámságról szóló 1952. évi IV. törvény (a továbbiakban: Csjt) 27.§ (1) bekezdésében, az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdéseiben foglalt megsértésére. Kifejtette, hogy házastársánál kapcsolódó vizsgálatot kellett volna lefolytatni, sérelmezte, hogy az adóhatóság nem tájékoztatta az ellene lefolytatott ellenőrzés típusáról, és ez által megszegte az Art. 1.§ (3) bekezdésében, és 97.§ (1) bekezdésében foglaltakat, hivatkozott határidő mulasztásokra, az Art. 1.§ (2) bekezdésében, 98.§ (1) bekezdésében rögzítettek megsértésére, és sérelmezte további bizonyítási indítványainak mellőzését.

Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság megszegte a Pp. 176.§ (2) bekezdésében, 177., és 184.§-ában foglaltakat.

Hangsúlyozta, hogy kiadásaira bevételei fedezetet nyújtottak. Az alperes a 2003. évi nyitó tételét tévesen állapította meg, az elsőfokú bíróság pedig érdemben nem is foglalkozott a keresetében megjelölt bevételeivel.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Eljárási jogszabálysértés csak akkor adhat alapot a keresettel támadott közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezésére, ha az az ügy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárásai jogszabálysértésnek minősül.

Az Art. 92.§ (5) bekezdéséből, 95.§ (4) bekezdéséből következően a törvény nem tiltja a határidő többszöri meghosszabbítását. A felperes esetében a határidő számításának kezdő napja 2008. március

12. volt. Az adóhatóság 2008. március 12-én kelt határozatában 30 nappal, majd a 2008. július 7-én kelt határozatában újabb 30 nappal, 2008. augusztus 7-én pedig 25 nappal hosszabbította meg az ellenőrzés határidejét. Tette ezt minden esetben a felperes kérésére, és mindig a felperes javára szólóan engedélyezett még további iratcsatolást, iratrendezést. Ennél fogva teljességgel alaptalan a felperesnek az eljárási határidők be nem tartására, illetve terhére eső túllépésére való hivatkozása. Rögzíti e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy az ellenőrzés egyébként a jegyzőkönyv átadásával, kézbesítésével, illetve postára adásával fejeződik be, amelyre az iratokból megállapíthatóan határidőn belül 2008. szeptember 3-án került sor.

Az elsőfokú bíróság ítéletében - a felperes érvelésével ellentétben - kifejtette, mégpedig törvényesen és iratszerűen azt a jogi álláspontját, mely szerint a felperes értesült az ellenőrzés megkezdéséről, típusáról, és az alperes a felperes minden kifogására, nyilatkozatára reagált, indokát adta annak is, ha azt nem fogadta el, tehát a felperes jogai a közigazgatási eljárás során nem sérültek.

Iratszerűen rögzítette az elsőfokú bíróság azt is, hogy a közigazgatási eljárás során a felperes nem tett olyan nyilatkozatot, és nem csatolt olyan dokumentumokat sem, amelyek felvethették volna házastárs tekintetében lefolytatandó kapcsolódó vizsgálat szükségességét, ilyenekre a keresetében sem hivatkozott. A felperes kizárólag a per során terjesztett elő azt az érvelését, mely szerint házastársa forrástöbbletét nála figyelembe kellett volna venni, de ekkor sem csatolt bizonyítékokat, és nem hivatkozott olyan konkrét tényekre, adatokra, körülményekre sem, amelyekből megállapítható lett volna, hogy mikor, mely kiadáshoz, milyen forrásból és milyen összeggel járult volna hozzá házastársa. A felperes tehát még a peres eljárás során sem szolgáltatott olyan adatokat, amelyek alappal vethették volna fel javára szóló tények, körülmények fennállását, illetőleg ezek további tisztázásra szorulását.

Helytálló jogi álláspontot fejtett ki az elsőfokú bíróság a Csjt. 27.§ (1) bekezdésében foglalt szabályozás mellőzése tekintetében is, mivel az Szja.tv. nem rögzít olyan rendelkezést, mely szerint vagyonosodási vizsgálatnál kötelezően figyelembe kellene venni a házastárs jövedelmét.

A Pp. 167.§ (1) bekezdése kimondja, hogy ha a fél tényállításait tanúkkal kívánja bizonyítani, meg kell neveznie a tanú adatait, nevét, és közölnie kell idézhető lakcímét. Ennek hiányában nem sért a bíróság eljárási jogszabályt akkor, ha a felajánlott bizonyítás teljesítését mellőzi. A perbeli esetben pedig a rendelkezésre álló

iratokból az állapítható meg, hogy a felperes az általa tanúként meghallgatni kívánt személy, könyvelő idézhető lakcímének bejelentését elmulasztotta, az e körben előterjesztett eljárási kifogása tehát alaptalan.

Tévesen hivatkozott a felperes a Pp. 176.§ (2) bekezdésének megsértésére is, mivel ez nyilvánvalóan és egyértelműen bíróságon kívüli tanú kihallgatására vonatkozó szabályt rögzít, tehát jelen ügyben nem lehet irányadó.

A bíróságnak csak a per eldöntéséhez szükséges tények megállapítása végett kell bizonyítást elrendelnie a Pp. 163.§ (1) bekezdése értelmében. Sz. H. a bíróság tanúként meghallgatta, vallomásának tartalmát ítéletében iratszerűen rögzítette, és az abban foglaltakat az okszerű bizonyíték értékelés szabályainak megfelelően vetette egybe az egyéb bizonyítékokkal, így a tagi kölcsönök tekintetében rendelkezésre álló dokumentumokkal, amelyeken minden esetben a felperes neve és aláírása szerepel, és ezeket a felperes még a fellebbezésében is sajátjának ismerte el. Iratszerűen rögzítette az elsőfokú bíróság azt is, hogy a felperes a tulajdonostárs kölcsönadásának bizonyítására kizárólag olyan fénymásolatot csatolt, amely még teljes bizonyító erejű magánokiratnak sem minősíthető, ezen tanúk nem szerepelnek, és a kölcsönadó neve is áthúzásra került. Az első fokú bíróság ezért helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy e körben a további bizonyítás felvétele szükségtelen.

A becslési eljárásra az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései szerinti általános szabályokhoz képest speciális rendelkezések, az Art. 109.§ (1)-(3) bekezdései az irányadók. Ez utóbbi szabályok értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja, és annak módszere is jogszerű volt, ennek jelen ügyben az alperes eleget tett.

A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal, neki kell bizonyítania, hogy az igazoltan felmerült kiadásaira az általa állított forrás a rendelkezésére állt. (Art.109.§ (3) bekezdése) Nem helytálló tehát az a felperesi érvelés, mely szerint az adóhatóságnak kellett volna bizonyítania, hogy az általa állított fedezetek elköltésre kerültek. Az elsőfokú bíróság törvényes bizonyíték értékeléssel rögzítette, hogy a felperes az 1998., 2001. évi összegek kapcsán nem tudta hitelt érdemlően igazolni a vizsgált időszak kezdetén való teljes körű rendelkezésre állást, ezért a 2003. évi nyitó tétel megállapítására jogszabálysértés nélkül került sor.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a

Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt.
(Pp.275.§-a, BH.2002.29).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy okszerűtlen, a logika szabályának nem megfelelő tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték, bizonyító ereje kapcsán nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

Mivel a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítéletben megállapított tényállás kapcsán jogszabálysértés nem állapítható meg, az nem hiányos, és nem rögzít iratellenes megállapításokat, a bizonyítékok értékelése pedig megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében és 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak a felperesi - tartalmát tekintve felülmérlegelésre irányuló - felülvizsgálati kérelem alaptalan.

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

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése 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, 2011. április 14.

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