

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt Dr. felperes neve felperesnek a dr. Bedecs Valéria jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága - mint az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Nyugat-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály jogutóda - alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Veszprém Megyei Bíróságon 6.K.21.196/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. június 1-én kelt 6.K.21.196/2009/10. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 12. 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 Veszprém Megyei Bíróság 6.K.21.196/2009/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 40.000 (negyvenezer) forint felülvizsgálati eljárási perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak 384.000 (háromszáznyolcvannégyezer) 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 2003-2006 évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél személyi jövedelemadó, valamint százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben. A revízió vizsgálta a felperes perrel érintett időszakban történő kiadásait és bevallott jövedelmét. Rögzítette, hogy felperes a vizsgált időszakban ingatlanokat vásárolt összesen 3.250.000 forint, gépjárművet 6.000.000 forint értékben, továbbá kiadásként szerepeltette a felperes bankszámláira történt befizetéseket is. A felperes az ellenőrzés során arra hivatkozott, hogy a kiadásait a korábbi években felhalmozott 15-16 millió forintos megtakarításából fedezte, melyet édesanyja őrzött a ... szám alatt található családi házban kialakított rejtekhelyeken. Az adóhatóság a felperes és édesanyja által tett nyilatkozatot nem fogadta el hitelt érdemlő igazolásként, ezért a készpénzes megtakarítást induló forrás állományként nem vette figyelembe. A kiadások és az elért jövedelem évenkénti egybevetésével

kronologikus pénzforgalmi mérleget állított fel, melynek alapján arra a megállapításra jutott, hogy - a 2003. év kivételével, amelyre vonatkozóan forráshiány nem merült fel - a felperes kiadásaira a rendelkezésre álló forrásai nem nyújtottak fedezetet. Erre figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (1) bekezdése alapján vagyonosodási vizsgálat keretében becsléssel állapította meg a személyi jövedelemadó összegét a felperes terhére. Az ellenőrzés eredményeként hozott 1244174584. iktatószámú határozatával a felperes terhére 6.399.343 Ft adóhiánynak minősülő adókülönböt állapított meg, továbbá 3.199.671 Ft adóbírság és 2.117.406 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2899587932. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, és az adóhatóság új eljárásra utasítását kérte, figyelemmel arra, hogy az adóhatóság nem teljesítette a közigazgatási és hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 50. § (1) bekezdése szerinti tényállás tisztázási kötelezettségét. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem vette figyelembe a korábban szerzett jövedelmeiből keletkezett jelentős megtakarítását, annak ellenére, hogy annak meglétét édesanyja is tanúsította. Álláspontja szerint a meg nem cáfolt tanúvallomás hitelt érdemlő adatnak minősül, így az alperesnek kellett volna bizonyítani a tanúvallomásban foglaltak valótlanosságát. Az első tárgyaláson előkészítő iratot nyújtott be, melyben levezette, hogy 1988-tól kezdődően hogyan alakultak a bevételei és kiadásai. Sérelmezte, hogy az adóhatóság a 2003. évi nyitótételt nulla forintban állapította meg, és úgy kezelte a felperest, mintha a korábbi 30 évben nem lett volna munkaviszonya, illetve megtakarításai. Kifogásolta továbbá, hogy az adóhatóság mellőzte a felperes ismételt meghallgatását és, hogy a felajánlott tanúbizonyítást nem fogadta el.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. A lefolytatott bizonyítási eljárás keretében tanúként hallgatta meg a felperes édesanyját, és korábbi munkatársát. A vallomások tanúsága szerint felperes a 80-as, 90-es években jogtanácsosként kiemelkedő keresettel rendelkezett, és egyéb üzleti tevékenységéből is származott jövedelme. Édesanyja 1962 óta kezelte fia megtakarításait, az összeget készpénzben és bemutatóra szóló takarékbetétkönyvekben tartva. Az utóbbiak nevesítési kötelezettségének bevezetését követően az egész összeget otthonában, az erre a célra kialakított rejtékhelyeken őrizte. Állítása szerint a felperesnek 2002. év végén körülbelül 15-16 millió forint állhatott rendelkezésére. Az elsőfokú bíróság

ítéletének indokolásában rögzítette, hogy az Art. 109. § (1)-(3) bekezdései értelmében nem elegendő annak valószínűsítése, hogy a vizsgálat megkezdését megelőzően felperes milyen jövedelemmel rendelkezett, hanem a felperes kötelezettsége annak hitelt érdemlő igazolása is, hogy a vizsgálat megkezdésekor milyen megtakarításokkal rendelkezik. E körben tehát a bizonyítás a felperest terhelte, és nem az adóhatóság kötelezettsége volt, hogy megcáfolja a felperes és édesanyja által tett nyilatkozatban, illetve tanúvallomásban foglaltakat. Rögzítette, hogy csak az a bizonyíték minősül hitelt érdemlőnek, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva vagy más adatokkal egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására. A nyilatkozatok csak abban az esetben számítanak hitelt érdemlő bizonyítéknak, ha a benne foglalt adatok a valóságban ellenőrizhető adatokkal és körülményekkel alátámaszthatók. A felperes a hivatkozott megtakarításainak 2003. év január 1. napján történő rendelkezésre állását okiratokkal igazolni nem tudta, az édesanyja által tett tanúvallomás pedig - egyéb bizonyítékok hiányában - hitelt érdemlő bizonyítékként nem fogadható el. Utalt arra is, hogy a felperes által becsatolt - a felperes bevételeit és kiadásait 1988-tól 2002-ig bemutató táblázat - sem alkalmas a megtakarítások meglétének, valamint annak igazolására, hogy a felperes a hivatkozott megtakarítások után adófizetési kötelezettségének eleget tett.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak hatályon kívül. helyezését. Álláspontja szerint a jogerős ítélet megsértette az Art. 1. § (5) bekezdését, 97. § (3)-(6) bekezdését, 108. § (2) és (8) bekezdését, 109. § (1) bekezdését, a Ket. 2. § (3) bekezdését, 50. § (1) bekezdését, 72. § (1) bekezdésének e/ pontját, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 213. §-át, 221. § (1) bekezdését és 336/A. § (2) bekezdését. A kérelem indokolásában részletesen kifejtette a megjelölt jogszabálysértéseket. Előadta, hogy az adóhatóság nem tárta fel teljes körűen a tényállást, és az adózó javára szolgáló körülményeket. A felperes tanúbizonyítási indítványait elutasította, az általa tett nyilatkozat valóságtartalmát - mely szerint tulajdonában álltak magas összegű látra szóló betétkönyvek -, meg sem kísérelte ellenőrizni. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem bizonyította a becslési eljárás alkalmazása törvényi feltételeinek fennállását, valamint az alkalmazott módszer szakszerű megválasztását. A módszer vonatkozásában előadta, hogy az alperesnek a bevallani elmulasztott jövedelem kiszámításához a felperes által megszerzett bevételeket kellett volna egybevetnie a felperes kiadásaival. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem tájékoztatta a felperest arról, hogy vele szemben becslési eljárást folytatnak le, ezért őt terheli a bizonyítási kötelezettség. Jogszabálysértőnek tartotta továbbá, hogy a felperes

édesanyja vonatkozásában nem rendeltek el kapcsolódó vizsgálatot, és hogy az adóhatóság teljes mértékben mellőzte a nyitó összeg kimunkálását.

A KGD 1992/2.65. számú jogesetre hivatkozva előadta, hogy az adóhatóság lényeges könyvelési hiányosságot nem tárt fel a felperesnél, mégis becslést alkalmazott. Végezetül kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság a felperesi indítvány ellenére nem kötelezte alperest az elmaradt tényállás bizonyítására, továbbá indokolási kötelezettségének sem tett eleget. Nem indokolta meg ugyanis, hogy a felperes első tárgyaláson becsatolt előkészítő iratában írtakat – különös tekintettel a személyi jövedelemadó bevallásokra, mint okirati bizonyítékokra – miért nem vette figyelembe. A 2002-es SZJA bevallás szerint ugyanis a felperesnek ebben az évben 2.464.909 forint jövedelme származott, melyből az alperes által is alkalmazott megélhetési kiadások levonása után közel 1.500.000 forintos bevétel marad, melyet 2003. évi nyitó összegként figyelembe kellett volna venni.

Az alperes a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Kiemelte, hogy az adóhatóság a tényállást tisztázta, bizonyította, hogy a becslés feltételei fennálltak. Ismételten hangsúlyozta, hogy a felperest terhelte a megtakarítás rendelkezésre állásának bizonyítása, ennek azonban hitelt érdemlően nem tett eleget. Előadta továbbá, hogy a felperes számos olyan jogszabálysértést is megjelölt a felülvizsgálati kérelmében, melyekre keresete nem terjedt ki, így azokra a rendkívüli jogorvoslati eljárásban alappal nem hivatkozhat.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 270. § (2) bekezdésére figyelemmel a fél a jogerős ítélet felülvizsgálatát a Legfelsőbb Bíróságtól jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A jogszabálysértés vonatkozhat mind anyagi, mind eljárásjogi jogszabálysértésre, de ez utóbbinak a Pp. 275. § (3) bekezdésére figyelemmel az ügy érdemére kihatással kell lennie. A jogerős ítéletet a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálja felül.

Figyelemmel arra, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében túlnyomórészt az alperesi határozat jogszabálysértéseit taglalta, leszögezi a Legfelsőbb Bíróság, hogy a rendkívüli jogorvoslati eljárás tárgyát a jogerős ítélet felülvizsgálata képezi, ezért az annak alapját képező alperesi határozat csak áttételesen vizsgálható.

Az Art. 1. §-ának (5) bekezdésében és a Ket. 2. §-ának (3) bekezdésében foglalt alapelvek megsértésére vonatkozó felperesi előadással kapcsolatban kiemeli a legfelsőbb Bíróság, hogy a

hivatkozott alapelvek elsősorban a jogszabály egyéb rendelkezésein keresztül valósulnak meg. Jelen eljárásban az elsőfokú bíróság a tényállást megfelelően feltárta, a rendelkezésre álló bizonyítékokat megvizsgálta. Az adóhatósági eljárásban elmaradt bizonyítást is lefolytatta, hiszen tanúként hallgatta meg a felperes édesanyját és munkatársát. A felperes tehát nem volt elzárva a bizonyítástól.

A felperes vitatta a becslés jogalapját és módszerét. E körben a Legfelsőbb bíróság utal az Art. 109. § (1) bekezdésére, melynek 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 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. A rendelkezésre álló iratok alapján megállapítható, hogy a felperes kifizetéseire (ingatlan- és gépjárművásárlások) nem nyújthattak fedezetet az ugyanazon időszakban benyújtott bevallásaiban szereplő jövedelmek, így a becslés jogalapja fennállt. Az adóhatóság által alkalmazott módszer is jogszerű volt, hiszen az adóhatóság kronologikus vagyonszerű felállítással vette össze a felperes bevételeit és kiadásait, feltárva ezzel a fedezethiányt.

Nem alapos a felperes azon hivatkozása, hogy az adóhatóság nem tájékoztatta a vagyonosodási vizsgálat lefolytatásáról. Az Art. 93. § (1) és (6) bekezdései szerint az ellenőrzés az erről szóló előzetes értesítés kézbesítésétől kezdődik. Ha az adóhatóság az adózó előzetes értesítését mellőzi, az ellenőrzés a megbízólevél egy példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. A megbízólevél tartalmazza az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok tekintetében, milyen ellenőrzési típus keretében vizsgálhatók. Ellenőrzési fajta /típus/ tehát a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés, amelynek során kerülhet sor vagyonosodási vizsgálat lefolytatására. Az Art. 91. § (1) bekezdésében szabályozott vagyonosodási vizsgálatról, mivel az nem az ellenőrzés egy fajtája, az adóhatóságnak külön megbízólevelet nem kell kiállítania. A felperesnek átadott, az ellenőrzésről szóló előzetes értesítés egyben tájékoztatta a felperest a vagyonosodási vizsgálat lehetőségéről is. Utal a Legfelsőbb Bíróság e körben arra, hogy a felperes jogi végzettségű személy, így különösen elvárható tőle, hogy abból a tényből, hogy vele szemben személyi jövedelem-adó ellenőrzést folytatnak le, melynek során vagyonszerűt állítanak

fel, levonja azt a következtetést, hogy vele szemben vagyonosodási eljárás van folyamatban.

A Legfelsőbb Bíróság álláspontja szerint nem jogszabálysértő, hogy az adóhatóság nem folytatott le kapcsolódó vizsgálatot a felperes édesanyjánál. Az Art. 108. §-ának (9) bekezdése értelmében ugyanis az adóhatóság akkor végezhet kapcsolódó vizsgálatot, ha az adózó más adózót is érintő szerződéses kapcsolatra vagy egyéb ügyletre hivatkozik. Jelen ügyben azonban a felperes nem állította, hogy édesanyjától a kiadásai fedezetéül szolgáló kölcsönt kapott volna, hanem csupán arra hivatkozott, hogy megtakarításait az édesanyja a lakásában kialakított rejtekhelyen őrizte.

A felperes által a felülvizsgálati kérelmében hivatkozott KGD 1992/2.65. számú jogeset jelen tényállásra nem alkalmazható, mert abban a becslési eljárás lefolytatására egy egyéni vállalkozóval (kisiparossal) szemben, könyvelési hiányosságok miatt került sor. A jelen becslési eljárás feltételeit az Art. 109. §-ának (1) bekezdése állapítja meg, ahhoz nem szükséges az adózó nyilvántartásban, illetve könyvelésében meglévő hiányosság.

A felperes végezetül azt sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem indokolta meg ítéletében, hogy a felperes 2002 évi személyi jövedelemadó bevallását nem vették figyelembe a 2003. évi nyitótétel meghatározásánál. A Legfelsőbb Bíróság már több eseti döntésében kifejtette, hogy az ún. vagyonosodási eljárásban a bizonyítás már a közigazgatási eljárásban megfordul. Az Art. 109. § (1) bekezdése alapján az adóhatóságnak kell bizonyítani a becslési eljárás alkalmazásának fennállását, majd ezt követően az Art. 109. § (3) bekezdése alapján a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést, az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát, az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett. A bizonyítás lényege, hogy most már az adózó érdekkörében áll, hogy hitelt érdemlő adatokkal igazolja a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. Ennek elmaradása, vagy sikertelensége az adózó hátrányára esik.

A fentiek alapján nem elegendő annak bizonyítása, hogy a felperes a vizsgálattal érintett időszakot megelőzően jövedelemre, illetve bevételre tett szert, hanem azt is bizonyítania kell, hogy az az ellenőrzéssel érintett időpontban is rendelkezésére állt. Önmagában az, hogy a felperes 2002-ben az adóbevallásában is szereplő 2.464.909 forintos jövedelmet szerzett, még nem jelenti annak hitelt érdemlő bizonyítását, hogy ezen összegből 1.500.000 forint 2003. január 1-én még a rendelkezésére állt. Utal ezzel kapcsolatban a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy 2003 évre

vonatkozóan az adóhatóság felperes terhére fedezethiányt nem tárt fel.

A felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli perorvoslati jellegéből fakadóan - a tényállás módosítására, a bizonyítékok újraértékelésére, illetve felülvizsgálatára általában nincs lehetőség. Erre csak akkor van mód, ha az első fokú bíróság tényállást nem állapított meg, vagy a megállapított tényállás hiányos, illetve iratellenes megállapításokat tartalmaz, továbbá, ha a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint azonban az első fokú bíróság a fenti hibáktól mentesen állapította meg a tényállást, és a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelése sem volt tapasztalható.

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

Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes 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, 2011. április 7.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Tóth Kincső sk. bíró