

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Molnár Angelika ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Parcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróságon 12.K.20.145/2010. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. június 15-én kelt 12.K.20.145/2010/11. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

### **í t é l e t e t :**

A Legfelsőbb Bíróság a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 12.K.20.145/2010/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 795.000 (hétszázkilencvenötezer) 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 a felperesnél 2001-2005 évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó, illetve százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben végzett ellenőrzés, melynek eredményeként összesen 13.249.564 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után 6.624.782 Ft adóbírságot és 6.109.214 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. Az adóhatóság rögzítette, hogy a felperes 2004-2005 évekre benyújtott bevallásaiban százalékos egészségügyi hozzájárulás kötelezettséget nem vallott be.

Az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. §-a alapján a valós adóalap valószínűsítése érdekében becslési módszert alkalmazott. Ennek körében nem fogadta el a felperes azon hivatkozását, hogy 6.500.000 Ft megtakarítás rendelkezésére állt. A felperes hét magánszemély kölcsönére hivatkozott, melyből az alperes kettőt elfogadott, de

ötöt nem (Cs. Cs., H. L., L. Cs., A. L., M. E.). A kapcsolódó vizsgálatok alapján megállapította, hogy nevezettek a kölcsönnyújtáshoz szükséges fedezettel nem rendelkeztek. Az adóhatóság szintén nem fogadta el azt, hogy a felperes édesanyja 2004 évben 2.500.000 Ft-ot ajándékozott volna a felperesnek. A felperes hitelt érdemlően nem tudta dokumentálni a hivatkozott játéknyereményeket sem. A M. Kft-től 2004. június 30-ai időponttal megjelölt 3.500.000 Ft összegű tagi hitel-visszafizetést sem fogadta el hitelt érdemlő bizonyítékok hiányában az adóhatóság. Az alperes 2239563301 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy a becslés jogalapja nem állt fenn, a megállapított tényállás hiányos, iratellenes, a bizonyítékokat az adóhatóság okszerűtlenül mérlegelte. A kapcsolódó vizsgálat anyagát nem ismerhette meg. Az adóhatóságnak el kellett volna fogadnia a kölcsönökre, illetve a tagi kölcsön visszafizetésére való hivatkozását. A határozat nem felel meg a mérlegelési jogkörben hozott határozat kritériumainak.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában hivatkozott az Art. 109. § (1) bekezdésére azzal, hogy az adóhatóságnak azt kell ellenőriznie, hogy a felperes a vizsgálattal érintett időszakban rendelkezett-e olyan adózott, vagy ismeretlen forrású adózatlan jövedelemmel, amely vagyongyarapodását fedezte. A feltárt adatok alátámasztották, hogy a felperes kiadásai és bevételei között jelentős eltérés mutatkozott, így a becslési eljárás lefolytatásának feltételei fennálltak.

Ezt követően az első fokú bíróság vizsgálta az Art. 109. § (3) bekezdésére figyelemmel, hogy az adózó hitelt érdemlő adatokkal tudta-e igazolni állításait. E körben kifejtette, hogy az adóhatóság a magánszemélyektől kapott kölcsönök vonatkozásában kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le, megállapítva, hogy a kölcsön nyújtásához nevezettek a szükséges fedezettel nem rendelkeztek.

A kapcsolódó vizsgálat adatainak megismerhetőségével kapcsolatban hivatkozott az Art. 100. § (4) bekezdésére, illetve az adótitokra vonatkozóan az Art. 53. § (1)-(2) bekezdéseire. Ennek alapján kifejtette, hogy az adózónak a jogai érvényesítéséhez szükséges lehet bármely, az adózásra vonatkozó irat megismerése, de ez csak addig terjedhet, amíg más személyek adótitokhoz fűződő érdekeit nem sérti. Ebből következően az adózó jogai arra vonatkozhatnak, amely az eredetileg ellenőrzés alá vont adózónál tett megállapítások bizonyításával közvetlenül összefüggésbe hozható. Rámutatott az első fokú bíróság továbbiakra arra, hogy a felperesnek lehetősége volt a perben M. E. vizsgálati iratanyagának megismerésére, mert

azt a bíróság bizonyítási indítványra beszerezte. A felperes sem M. E., sem más kapcsolódó vizsgálattal érintett magánszemély, mint titokgazda esetében nem volt elzárva attól, hogy az adótitok alóli felmentő nyilatkozatukat beszerezze.

Az első fokú bíróság vizsgálta a felperes azon hivatkozását, hogy a 2001. május 15-én kelt kölcsönszerződés alapján a M. Kft-nek kölcsönt nyújtott, melyet 2004. június 30-án 3.500.000 Ft összegben visszakapott. Ezzel kapcsolatban az első fokú bíróság értékelte a felperes, valamint a tulajdonostárs, M. V. nyilatkozatait a Kft. iratait (2004 évi rövid lejáratú tagi kölcsönök főkönyvi karton, kiadási pénztárbizonylatok) Ennek eredményeként arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóság a bizonyítékok okszerű mérlegelésével jutott arra a következtetésre, hogy a 2003. december 31. napján fennálló egyenleg szerinti 12.270.000 Ft tagi hitelbefizetést kizárólag M. V. tulajdonos teljesítette, így a 2004. június 30-án visszafizetett 7 millió Ft-ot is nála lehetett forrásként elszámolni.

Az első fokú bíróság összegezve kifejtette, hogy az adóhatóság az Art. 97. § (4) bekezdése szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. Az adóhatóság határozatát nem mérlegelési jogkörben hozta meg

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak hatályon kívül helyezését és vagy az adóhatóság, vagy az első fokú bíróság új eljárás lefolytatására kötelezését. Továbbra is fenntartotta azt, hogy az adóhatóság becslési eljárást nem alkalmazhatott volna, a bizonyítékokat az első fokú bíróság tévesen értékelte és nem ismerhette meg a kapcsolódó vizsgálatok iratanyagát.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

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 esetében - figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelemre - 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, jelentőség értékű ingóság), hiszen a nem adózott jövedelmet egyéb célra is fordíthatja. A lényeg, hogy kiadásai nincsenek arányban a bevallott és a bevallási

kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összegével.

Az első fokú bíróság helyesen állapította meg, hogy a felperes esetében az adóhatóság által feltárt felperesi kiadások és bevételek között olyan jelentős eltérés mutatkozott, amelyre figyelemmel a becslési eljárás lefolytatásának feltételei fennálltak.

Az Art. 100. § (4) bekezdése értelmében, ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, illetőleg határozatnak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell. E körben az első fokú bíróság helyesen fejtette ki az adózó jogai, valamint az Art. 53. § (1) és (2) bekezdése alapján az adótitok közötti összefüggést. Ezt a korlátot már maga az Art. 100. § (4) bekezdése is tartalmazza, hiszen nem a teljes jegyzőkönyv, illetve határozat ismertetését írja elő, hanem ezeknek az adózót érintő részének ismertetését.

Ugyanakkor abból a tényből következően, hogy a felperessel nem, vagy nem kellő részletességgel ismertették a kapcsolódó vizsgálat megállapításait, a felperest nem érte olyan joghátrány, hogy ezzel bármilyen bizonyítási lehetőségétől a közigazgatási perben elzárták volna. A közigazgatási per alkalmas a tényállás részletes megismerésére, további bizonyítás indítványozására, és annak foganatosítására. Ezzel azonban a felperes nem élt, illetve csak M. E. vizsgálati iratanyagának beszerzését indítványozta. Ebből következően a Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az alperes esetleges eljárási jogszabálysértése nem minősíthető olyan súlyosnak, amely a bírósági eljárásban ne lett volna orvosolható.

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 valónak fogadja el. Az Art. 109. § (3) bekezdése lehetőséget biztosít az adózónak arra, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja. Így az Art. és a Pp. szabályai alapján egyértelműen a felperest terhelte a bizonyítás lehetősége, illetve kötelessége. A bizonyítás lényege, hogy most már az adózó érdekében áll, hogy hitelt érdemlő adatokkal igazolja a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést, ennek elmaradása vagy sikertelensége az adózó terhére esik.

A Legfelsőbb Bíróság megállapítása szerint az első fokú bíróság a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel megfelelően mérlegelte, sem a tényállás hiányossága, sem a bizonyítékok

okszerűtlensége nem volt megállapítható, így a tényállás módosítására vagy a bizonyítékok újraértékelésére a felülvizsgálati eljárásban nem volt lehetőség.

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

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési 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. május 26.

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