

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tóth Gábor ügyvéd által képviselt I.r. és II.r. felpereseknek a dr. Vönöczki Katalin jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága - alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 2010. november 9-én kelt 9.K.27.273/2009/27. sorszámú ítélete ellen az alperes részéről 28. 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 Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 9.K.27.273/2009/27. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesek házastársak, az I.r. felperes egyéni vállalkozó, a II.r. felperes nála alkalmazottként dolgozott. Az első fokú adóhatóság mindkét felperes vonatkozásában 2003-2006 adóévekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. Ennek eredményeként az I.r. felperes terhére 2003-2004 évekre vonatkozóan összesen 3.230.832 Ft adóhiányt állapított meg. Az alperes 2899598185 számú határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, és 2005 évre ingatlan-átruházásból származó jövedelmet terhelő adót is megállapított. Ennek alapján az adókülönbözlet összegét 3.365.969 Ft-ra, az adóbírságot 1.679.479 Ft-ra, a késedelmi pótlék mértékét 1.527.063 Ft-ra módosította.

Az első fokú adóhatóság a II.r. felperes vonatkozásában 2003-2005 évekre vonatkozóan összesen 3.212.850 Ft adókülönbözletet, 1.606.425 Ft adóbírságot és 1.488.100 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. Az alperes 2899606273 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Az adóhatóság mindkét felperes esetében az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108-109. §-aira figyelemmel becslési eljárást alkalmazott, és mérlegmódszer alapján állapította meg a bevételi és kiadási oldalak egyenlegeit.

A felperesek külön-külön benyújtott keresetlevelükben kérték a rájuk vonatkozó alperesi határozat felülvizsgálatát. Az első fokú bíróság a pereket - a felek személyi kapcsolatára figyelemmel - egyesítette. A felperesek arra hivatkoztak, hogy az adóhatóság az Art. 97. § (3)-(5) bekezdéseiben foglalt tényállás feltárási kötelezettségének nem tett eleget, illetve az alperesi határozat részben iratellenes megállapításokat tartalmaz. Hivatkoztak arra, hogy 5 millió Ft megtakarítással rendelkeztek, 2004 évben a Kft-től (továbbiakban Kft.) 10 millió Ft kölcsönt kaptak. Az adóhatóság nem vette figyelembe a II.r. felperes édesanyjától kapott kölcsönt, illetve a 2002. szeptember 2-ai ingatlanértékesítésből befolyt 2.350.000 Ft-ot. Az I.r. felperes ezen kívül hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a 2002. május 3-án vásárolt telekingatlan 2 millió Ft-os vételárát nem számolta el megfelelően. Vitatta a 2005 évi ingatlanértékesítés adójogi kihatását is. A II.r. felperes hivatkozott még arra, hogy az adóhatóság a ... számú alatti ingatlanon folytatott építéssel kapcsolatos tényállást nem megfelelően állapította meg, ennek kiadásait kizárólag az erre a célra felvett hitelből fedezték.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével mindkét alperesi határozatnak a 2003 és 2004 évre vonatkozó rendelkezését az első fokú határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ezt meghaladóan az I. és II.r. felperesi keresetet elutasította.

Az első fokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás adatai alapján nem találta alaposnak a felperesek keresetét 5 millió Ft megtakarítás, a 2002. május 3-ai telekingatlan vásárlás, valamint a Kft. által nyújtott 10 millió Ft kölcsönre való hivatkozás tekintetében. Az I.r. felperes 2005 évi - be nem vallott - ingatlanértékesítésből származó jövedelme utáni szja fizetési kötelezettség vitatására előterjesztett kereset-kiegészítés a Pp. 335/A. §-ába ütközik, így annak érdemi vizsgálatát a bíróság mellőzte.

A 2002. szeptember 2-ai ingatlanértékesítésből befolyó 2.350.000 Ft-tal kapcsolatban rámutatott arra, hogy az alperes a 17. sorszámú irat tanúsága szerint maga is elismerte annak figyelembevételét. Az első fokú bíróság álláspontja szerint a 2003 évre vonatkozó pénzforgalmi mérleg tételes átszámolása nélkül nem állapítható meg, hogy az adóhatóság által alkalmazott módszerre figyelemmel melyik az a nap, amelyen a legnagyobb forráshiány fennáll, mennyi a forráshiány tényleges összege, melynek fedezetét a felpereseknek igazolniuk kellene. A 2004 évi nyitó egyenleget is megváltoztathatja az említett ingatlaneladásból származó jövedelem, ami kihatással lehet a 2004. március 4-ei legnagyobb adóhiány összegére is.

Rámutatott arra az első fokú bíróság, hogy 2003 év vonatkozásában mindkét felperes esetében a legnagyobb forráshiány napját az adóhatóság a hitel folyósítását megelőzően beszerzett építési számlák összegéhez képest állapította meg. Az építési anyagokat azonban a felperesek nem egy összegben vásárolták meg, 6 építési számla fedezetével a pénzforgalmi mérleg adatai szerint rendelkeztek. További építési anyag beszerzésére nyújthat fedezetet az ingatlanértékesítésből figyelembe veendő bevétel is, ami módosíthatja az egy-egy felperesre jutó építési költség hányadát. Ebből következően sérült az Art. 97. § (4) bekezdésében írt tényállás tisztázási kötelezettség.

Az I.r. felperes esetében - az alperes által sem vitatottan - nem került bevételi oldalon feltüntetésre az anyósától kapott kölcsön fele összege, 750.000 Ft. A tényleges vagyonmérlegnek a tényállás tisztázási kötelezettségre figyelemmel mind a bevételi, mind a kiadási oldalon minden feltárt vagyonelemet tartalmaznia kell. Mindezekre figyelemmel az első fokú bíróság mindkét felperes esetében a 2003-2004 évre vonatkozó rendelkezéseket az első fokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte, és e körben az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásra előírta, hogy az első fokú adóhatóság kötelesösszezszerűségében jogszerű határozatot hozni, és az I.r. felperes esetében a 750.000 Ft kölcsönt a bevételi oldalon feltüntetni.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet azzal, hogy az megsértette az Art. 97. § (4) bekezdésében foglaltakat. Elismerte az ingatlanértékesítésből származó, illetve az I.r. felperes anyósától kapott kölcsönt, de vitatta, hogy ennek 2004 évre kihatása lett volna. A ... szám alatti házépítéssel kapcsolatban arra hivatkozott, hogy az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, és a bevételi oldalon szerepeltette a hitel összegét, a kiadási oldalon az építési anyagok vásárlásáról szóló számlák összegét.

A felperesek írásbeli felülvizsgálati ellenkérelmet nem nyújtottak be.

A Pp. 275. § (2) bekezdése alapján a jogerős határozatot a Legfelsőbb Bíróság csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A felperesek sem felülvizsgálati kérelmet, sem csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nem nyújtottak be, ezért a Legfelsőbb Bíróság nem vizsgálhatta azokat a kereseti kérelmeket, melyeket az első fokú bíróság nem talált alaposnak (megtakarítás, Kft. kölcsön, répcelaki telekingatlan vásárlása, I.r. felperes 2005 évi ingatlanértékesítésből származó adófizetési kötelezettsége). Az alperes felülvizsgálati kérelmében arra hivatkozott, hogy a jogerős

ítélet megsértette az Art. 97. § (4) bekezdését. Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Ez az Art. szabály az adóhatóságra tartalmaz kötelezést, a bíróságra nem. A bíróság ténymegállapítási, tényfeltárási kötelezettsége nem az Art., hanem a Pp. szabályain alapszik, így az erre való alperesi hivatkozás téves.

A Legfelsőbb Bíróság már több eseti döntésében kifejtette, hogy nincs kötve a közigazgatási perben a fél indítványához: hatályon kívül helyezést is alkalmazhat, ha a felperes megváltoztatást kér, vagy fordítva. Az alperesi felülvizsgálati indítvány ugyanakkor önmagában is ellentmondó, hiszen kérte a jogerős ítélet megváltoztatását és a felperes keresetének elutasítását, ugyanakkor indítványozta, hogy az új eljárás lefolytatására elsődlegesen az alperest, másodlagosan az első fokú adóhatóságot kötelezze. Nyilvánvaló az egy indítványban foglalt kérelem két része ellentmond egymásnak, hiszen ha az alperes a kereset elutasítását kéri és ennek a Legfelsőbb Bíróság helyt ad, akkor nyilvánvalóan nem lehet egyik adóhatóságot sem új eljárásra kötelezni. Ez az indítványbeli ellentmondás azonban az ügy érdemi elbírálására nem volt tényleges kihatással.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az alperes által vitatott körben az első fokú bíróság a tényállást teljes körűen és helytállóan feltárta, a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján értékelte, és az ítélet indokolása is megfelel a Pp. 221. § (1) bekezdésének. Az első fokú bíróság három körben fogadta el a felperesek hivatkozását, melyek mindegyike szükségessé tette az adóhatóság által felállított vagyonmérleg átszámítását, hiszen kihatással lehet a felperesek tényleges adótartozására. Az első fokú bíróság által elfogadott három tényállás közül az alperes kettőt maga sem vitatott, ezért sem érthető, hogy miért indítványozta a felperesek keresetének teljes elutasítását. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint sem lehet olyan vagyonmérlegre alapítani jogszerű adó-megállapításokat, amelyeknél az alapul szolgáló vagyonmérleg nem helyt álló sem ténybelileg, sem számszakilag.

Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pernyertes felpereseknek a felülvizsgálati eljárásban költségük nem merült fel, ezért annak viseléséről rendelkezni nem kellett.

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

Budapest, 2011. június 30.

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