

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.578/2011/7.szám

A Kúria a dr. Szabó József ügyvéd (....) által képviselt felperes neve (.....) felperesnek a dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (....) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 2011. július 7. napján kelt 7.K.30.692/2010/11. számú ítélete ellen a felperes által 15. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 7.K.30.692/2010/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 150.000 (egyszáz-ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 893.500 (nyolcszázkilencvenháromezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2005-2007. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 11.604.135 Ft személyi jövedelemadó, 3.287.237 Ft százalékos egészségügyi hozzájárulás adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 7.445.686 Ft adóbírság, 6.517.113 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes - a 2010. augusztus 16. napján hozott ... számú határozatában - az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108-109. §-aira alapítottnan becslést alkalmazott. Kronológikus vagyonmérlegbe rendezte a felperes

jövedelmeit, a kapott lakáshitel összegét, a bankszámláról felvett pénzösszegeket, a gépjárművek eladásából származó bevételeket, a felperes által ténylegesen teljesített befizetéseket, személygépkocsi beszerzésre, építkezésre fordított kiadásokat. Ezek egybevetése alapján azt állapította meg, hogy a felperesnek kiadásai teljesítéséhez 2005. évben 21.242.750 Ft, 2006-ban 2.184.051 Ft, 2007. évben pedig 6.457.170 Ft olyan jövedelemmel is rendelkeznie kellett, amit bevallásaiban nem tüntetett fel. Jogi álláspontja szerint a felperes nem tudta a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolni. Nem fogadta el a felperes által 2009. november 30-án becsatolt kölcsönszerződést annak alátámasztására, hogy 2004. június 25-én egy egyiptomi állampolgártól 35.000.000 Ft kölcsönt vett volna fel, és ez szolgált volna fedezetként a vizsgált időszaki kiadásaira.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértések miatt, másodlagosan az elsőfokú adóhatóság kötelezését új eljárásra, új határozat hozatalára. Vitatta a becslés jogalapját, módszerét. Álláspontja szerint az alperes nem teljesítette tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét. Sérrelmezte - egyebek mellett - a kölcsönszerződés el nem fogadását, indítványozta a kölcsönadó tanúkénti meghallgatását, igazságügyi ingatlanforgalmi és műszaki szakértő kirendelését az ingatlanon elvégzett beruházások összegének megállapítására.

A bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a közigazgatási szervek ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértést követtek volna el, e körben előadásait semmivel nem bizonyította. A határozatok „világosan és egyértelműen, számszakilag ellenőrizhető módon és logikusan tartalmazzák” az adóhatósági álláspontot, ennek ellenőrzésére, követésére bárki képes lehet. Az alperes bizonyította, hogy fennállt a becslés jogalapja, és ennek módszere is jogszerű volt, helyesen állapította meg, hogy a felperes nem tett eleget az Art. 109. § (3) bekezdése szerinti kötelezettségének. A felperes csak a pénzkölcsön kapcsán terjesztett elő bizonyítási indítványt, az alperes azonban e körben helyesen utalt arra, hogy a felperes nemcsak a 35.000.000 Ft megszerzését nem igazolta hitelt érdemlő módon, hanem azt sem, hogy az összeg a forráshiány keletkezésekor a rendelkezésére állt volna, ez utóbbi körben bizonyítást nem is ajánlott fel.

Az alperes perben felülvizsgálni kért határozata 2010. augusztus 16-án kelt. A felperes 2004. évre vonatkozó önrevízióját csak 2010. december 27-én nyújtotta be az adóhatósághoz, ezért ezt az alperes nem vehette figyelembe. Önmagában az a tény, hogy az eljárás

jogerős befejezése után „az adózó saját maga is belátva álláspontja tarthatatlanságát önrevízióval további jövedelmekről ad számot, részben alátámasztva ezzel az adóhatóság által amúgy is feltárt adózatlan jövedelmet, az adóhatóság megállapításait” nem kérdőjelezheti meg. Az önrevízióban foglaltakat alátámasztó értékelhető nyilatkozatot vagy bizonyítási indítványt a felperes nem terjesztett elő, ezért érvelése nem alkalmas becsült adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő alátámasztására. A felperes jogosulatlan adatkérés tekintetében is alaptalan előadásokat tett, ezért a kereset által vitatott körben a határozatok jogszerű döntést tartalmaznak.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, első és másodlagos kereseti kérelmei szerinti döntés meghozatalát, vagy hatályon kívül helyezés mellett a bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a határozatok nem felelnek meg az Art. 95. § (5) bekezdésében, 97. §-ában, 109. § (1)-(3) bekezdésében foglaltaknak, a jogerős ítélet a Pp. 206. § (1) bekezdésébe és 221. § (1) bekezdésébe ütköző módon került meghozatalra. Álláspontja szerint az önrevíziót a bíróságnak el kellett volna fogadnia. Sérelmezte, hogy a bíróság nem foglalkozott érdemben a nyitótétellel, a becslés módszerével, a szakértő kirendelésére vonatkozó jogi álláspontjával. A Kfv.I.35.364/2008/5. számú ítéletre hivatkozva kifejtette, hogy az alperes nemcsak a szakértő kirendelés elmulasztásával sértette meg a tényállás tisztázási kötelezettségét, hanem azzal is, hogy nem várta be a hitelintézet válaszát. Előadása szerint nem volt akadálya a kölcsönadó tanúkenti meghallgatásának, és a bíróság tévesen fogadta el „kritika nélkül” az alperesi határozatokban megállapított tényállást ítélezésének alapjául.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem részben az alábbiak szerint alapos:

A felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275. §, BH2002.29.).

Rámutat a Kúria arra, hogy a felperes által hivatkozott Art. 97. § (4)-(6) bekezdései a tényállás tisztázására és a bizonyításra vonatkozó általános szabályokat tartalmazzák, a becslési eljárásra

azonban nem ezek, hanem az Art. 109. § (1)-(3) bekezdései szerinti speciális szabályok az irányadók. Ez utóbbiak értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt is, hogy a becslési eljárás során - a felperes érvelésével ellentétben - a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem az adózó javára, hanem terhére kell értékelni. (Art.97. § (6) bekezdése).

A rendelkezésre álló iratokra figyelemmel az alperes jogszerűen alkalmazott becslést, és ennek módszere is törvényes volt. A felperes keresetében vitatta ugyan a becslés módszerét, de e körben nem terjesztett elő olyan tény, körülményt, bizonyítékot, és nem nevezett meg olyan jogcímet sem, ami alapot adhatott volna annak megállapítására, hogy az alperes által alkalmazott becslési módszer jelen ügyben ne lett volna alkalmas az adó alapjának valószínűsítésére.

A felperes a közigazgatási eljárás során nem, csak a keresetében, illetve a perben tartott első tárgyaláson hivatkozott önellenőrzésére, illetőleg ennek kapcsán arra, hogy 2004. decemberében 10.000.000 Ft értékben bútort értékesített, és arra is, hogy az építkezéssel kapcsolatos kiadásait szakértővel kellett volna tisztázni. A Pp. 339/A. §-a értelmében azonban a bíróságnak a közigazgatási határozatot a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok, és az akkor fennálló tények alapján kell felülvizsgálnia. A peres eljárás során szolgáltatott - közigazgatási eljáráshoz képest - új adatok, illetve felhozott jogcímek tehát ezért, és azért sem adhatnak alapot úgy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges, közigazgatás eljárás során elkövetett eljárási jogszabálysértések megállapítására, mert a becslés jogalapja fennállt, annak módszere is jogszerű volt, tehát az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében a hitelt érdemlő adatok szolgáltatása a felperes érdekkörébe tartozott, és nem az alperes kötelezettsége volt.

A Kúria már több ítéletében rámutatott arra, hogy az Art. 109. § (3) bekezdése szerinti körben nem elég pusztán önellenőrzésre, vagy kölcsönszerződésre hivatkozni, az adózónak azt kell hitelt érdemlő adatokkal igazolnia, hogy valamely jövedelmet készpénz formájában ténylegesen, a valóságban is megszerzett, birtokban tartott, és azt is, hogy ez a készpénzes kiadások teljesítésének időpontjában is a rendelkezésre állt, forrásként, illetve fedezetként szolgált.

A bíróság iratszerűen rögzítette, hogy a felperes a közigazgatási eljárás során először tett nyilatkozata szerint egyedül élt,

építkezett, kölcsönt nem nyújtott, és nem is kapott. Az adóellenőrzés során azonban a felperes - a revízió által feltárt adatok ismeretében- 2009. november 30-án korábbi előadását megváltoztatva már azt közölte, hogy kiadásai fedezetét az a 35.000.000 Ft összegű kölcsön biztosította, amit az egyiptomi magánszemélytől Magyarországon kapott. Ennek megszerzését, továbbá fedezetkénti felhasználását azonban hitelt érdemlő adatokkal a közigazgatási és peres eljárás során sem igazolta. Tekintettel arra, hogy a rendelkezésre állás, és a forráskénti felhasználás az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében az adózó érdekkörébe tartozó bizonyítást igényel, és nincs olyan jogszabályi rendelkezés, amely arra kötelezné az adóhatóságot, hogy kölcsönadó illetősége szerinti adóhatóságot megkeresse az adóhatósági határozatok, és a jogerős ítélet e körben is jogszerű megállapításokat tartalmaznak. Helytállónan mutatott rá a bíróság arra is, hogy a felperes csak a pénzkölcsön megszerzése kapcsán terjesztett elő bizonyítási indítványt, de arra nézve, hogy ez konkrétan hogyan, mikor, mire és miként szolgált/szolgálhatott volna fedezetként bizonyítást már nem ajánlott fel, ezért a tanú meghallgatásának mellőzésére jogszerűen került sor. E körben a bíróság indokolási kötelezettségét teljesítette, a bizonyítékokat - a Kúria jogi álláspontja szerint- okszerűen mérlegelte.

Iratszerűen rögzítette a bíróság azt is, hogy a felperes csak a keresettel támadott alperesi határozat jogerőre emelkedését követően, még csak nem is a keresetében, hanem csupán a perben tartott első tárgyaláson csatolta be a 2010. december 27-i önellenőrzését, amellyel azt kívánta igazolni, hogy a vizsgált időszakot megelőzően, 2004. évben - ingóságok értékesítése révén - 10.000.000 Ft összegű bevételekre tett szert, és ekkor kérte ezt az összeget ezt 2005. január 1-i nyitó készpénzkészletként figyelembe venni. Az alperesi határozat meghozatalát követően, a közigazgatási per ideje alatt benyújtott, ellenőrzéssel már nem vizsgálható, elévült időszakra vonatkozó önellenőrzés kapcsán kifejtett jogerős ítéleti állásponttal a Kúria egyetért. Az ilyen önellenőrzés önmagában nem alkalmas a becsült adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására. A felperesnek e körben is bizonyítást kellett volna felajánlania annak alátámasztására, hogy az elévült időszakban, 2004. évben ténylegesen megszerezte az önellenőrzése alapját képező 10.000.000 Ft-ot, és arra is, hogy ezt használta fel a vagyonomléghben feltüntetett fedezetlen kiadásaira forrásként. Erre nézve azonban a felperes az Art. 109. § (3) bekezdése, továbbá a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva bizonyítást nem ajánlott fel. A bíróság az eljárási szabályoknak megfelelő okszerű, teljes körű bizonyítékértékelést végzett, ítélete tehát e tekintetben is megfelel a Pp 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, és a jogszabályi rendelkezéseken alapuló bírói gyakorlatnak is.

(Kfv.I.35.227/2009/4.,Kfv.V.35.508/2008/8.,Kfv.I.35.419/2009/5.).

A rendelkezésre álló iratok szerint a felperes 2004. június 29-én vásárolt telket, amelyre családi házat épített. 2005. december 9-én vett fel lakásépítési hitelt, lakhatási engedélye 2007. május 2-án emelkedett jogerőre. Az adóhatóság 2009. július 29-én felhívta a felperes meghatalmazottját az építkezéssel kapcsolatos számlák becsatolására. A felperes azonban csak áruszámlákat csatolt be, kivitelezéssel kapcsolatos költségekre dokumentumokat nem nyújtott be, és a hitelt folyósító pénzügyi intézet sem szolgáltatott e körben értékelhető adatokat. Az adóhatóság ezért a vagyonmérlegbe kiadási oldalon kizárólag a bemutatott számlákat állíthatta be. Ezt a felperes a közigazgatási eljárás során nem kifogásolta, kizárólag a keresetében terjesztette elő szakértő kirendelésére vonatkozó bizonyítási indítványát, ezért az alperes terhére - a felperesi érveléssel ellentétben - jogszabálysértés e körben nem állapítható meg. A felperes ugyanakkor iratszerűen hivatkozott arra, hogy a bíróság ítéletében -bár a keresetet teljes körűen elutasította - azt nem indokolta meg részletesen, hogy mely okoknál nem adott helyt a szakértő kirendelésére vonatkozó bizonyítási indítványnak. Ezt azonban a Kúria - utalva arra is, hogy jelen ügy tényállása nem azonos a felperes által hivatkozott határozatban rögzítettel - nem tekintette érdemi döntésre is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésnek a következők miatt:

A becslési eljárás során - az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében - az adózónak nem azt kell hitelt érdemlően igazolnia, hogy általában mennyibe kerül egy övéhez hasonló ingatlan felépítése, hanem azt, hogy ő ténylegesen, konkrétan miből, mikor, mennyit fordított erre. Jelen ügyben a kivitelezéssel kapcsolatban bármely összeg elfogadása - mivel a felperesnek felróhatóan, de javára szólóan a vagyonmérlegben csak az áruszámlák szerepelnek, és a tényleges kivitelezéssel kapcsolatos konkrét adatok ismeretlenek - a keresettel támadott határozatokhoz képest további, mégpedig olyan összegű kiadás megállapításához vezetne, amelyhez fedezetet a felperes a közigazgatási eljárás során és a perben sem nevezett meg, illetve nem bizonyított, és keresetében nem a terhére, hanem a javára szóló tények, körülmények, bizonyítékok figyelembevételét kérte. Az első fokú bíróság ezért, továbbá a Pp. 335/A. §.(1)bekezdésére, 339/A. §-ára is figyelemmel érdemben jogszerűen mellőzte a további bizonyítást, tehát a szakértő kirendelését.

A Kúria az előzőekben részletezettek miatt a jogerős ítéletet 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, 2012. május 31.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó
bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**