

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.754/2011/7.szám

A Kúria a Hajdú & Menyhei Ügyvédi Iroda /...., ügyintéző: dr. Radnai Éva ügyvéd/ által képviselt felperes neve /felperes címe/ felperesnek a dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága /.... / alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. június 14. napján kelt 13.K.31.480/2010/30. számú ítélete ellen az alperes által 32. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 13.K.31.480/2010/30. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a P. S. és B. E. által teljesített befizetés körében az ítéletet hatályában fenntartja, a felülvizsgálati kérelemmel támadott további részeit hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 200.000 (azaz kettőszázezer) - 200.000 (azaz kettőszázezer) forintban állapítja meg.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2003.-2007. évekre személyi jövedelemadó /szja/, 2005.-2007. évekre százalékos egészségügyi hozzájárulás /eho/ adónemekben végzett bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2009. augusztus 19. napján kelt ... számú határozatával a felperest szja-ban 2004.-2007. évekre, eho-ban 2005.-2007. évekre mindösszesen: 106.945.287 Ft /adóhiánynak minősülő/ adókülönbözet, 53.472.643 Ft adóbírság és 29.853.428 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte (2003. évre megállapítást nem tett).

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2009. december 7. napján kelt ... számú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítése mellett helybenhagyta. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy felperesnek a 2004.-2007. években vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásával nincs

arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, megszerzett jövedelmének együttes összege, ezért helytállóan, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adó alapját becsléssel állapította meg, és a fedezetlen kiadásokat a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 4.§-ának /1/ bekezdése, 28.§-ának /1/ bekezdése alapján egyéb jövedelemként vette figyelembe.

Az alperes határozatában /egyebek mellett/ a következőket állapította meg:

A felperes bankszámlájára 2006. január 25-én P. S., június 7-én B. E. /a továbbiakban: befizetők/ pénztári készpénzbefizetéssel 1.000.000 - 1.000.000 Ft-ot fizetett be. Az adóhatóság e befizetéseket a felperes készpénzes kiadásaiként vette figyelembe a felállított készpénzforgalmi mérlegben, mivel a befizetés jogcíme a folyószámlából nem állapítható meg és nincs ellenkező adat arra vonatkozóan, hogy e magánszemélyek ténylegesen nem a felperes készpénzét fizették be a folyószámlájára, mintegy technikai lebonyolítóként.

A felperes 2007. június 14-én megvásárolta 16.900.000 Ft vételárért a/8 helyrajzi számú lakóingatlant /a továbbiakban: lakóház/. Az adásvételi szerződés 3. pontjában a felek rögzítették, hogy a vevő a teljes vételárát megfizette az eladó részére, aki ennek tényét a szerződés aláírásával nyugtázta. Az alperes a vételár összegét az adásvételi szerződés megkötése napján az adózó kiadásaként szerepeltette a vagyonmérlegben.

A felperes 2005. október 17-én megvásárolta a debreceni .../8 helyrajzi számú ingatlant /a továbbiakban: lakás/ 15.000.000 Ft vételárért. A szerződés szerint az adásvételi szerződés aláírásának napján megfizetett az eladó részére 13.000.000 Ft vételárrészt, amelynek hiánytalan felvételét az eladó az okirat aláírásával elismerte és nyugtázta, a továbbiakban a felek rögzítették, hogy a különbözeti 2.000.000 Ft vételár részt, amely vételár hátraléknak minősül, a vevő legkésőbb 2005. november 30. napjáig fizeti meg az eladó részére. Az eladó a vételár teljes összegének kiegyenlítéséig tulajdonjogát fenntartotta. Az alperes 2005. november 30. napján adózói kiadásként szerepeltette a 2.000.000 Ft vételár részt, rögzítve, hogy felperes tulajdonjoga az ingatlan nyilvántartásban rögzítésre került.

A felperes a 2007. május 25-én kelt adásvételi szerződés szerint 150.000.000 Ft-ért megvásárolta T. D.től a ...Kft. /a továbbiakban: Kft./ 1.380.000 Ft névértékű üzletrészét /a társaság 46%-a/. A szerződés szerint az üzletrész ellenértékének kifizetése a szerződés aláírásával egyidejűleg megtörtént. A felperes és P. S., mint adósok, és T. D., mint jogosult ugyanazon a napon: 2007. május 25. napján tartozáselismerő okirat és megállapodás címen is szerződtek, amelyben rögzítették, hogy a jogosult a Kft-ben lévő 46%-nyi üzletrészét 800.000.000 Ft-ért értékesítette. Az adóhatóság 2007. május 25-ei határidővel 150.000.000 Ft kiadást állított be felperes vagyonmérlegébe a Kft. 46%-nyi üzletrészének megvásárlása címen.

A felperes a vizsgált időszakban több gépjárművet vásárolt, közöttük az

....forgalmi rendszámú, és a ...frsz-úszemélygépkocsikat /a továbbiakban: gépkocsik/, amelyek vételárát az adóhatóság az Eurotax Katalógus alapján állapította meg.

A 2005. október 10-én és december 20-án kelt kölcsönszerződések szerint a felperes 24.000.000 Ft és 14.700.000 Ft kölcsönt kapott P. S.tól /a továbbiakban: magánszemély/, amely ügyletek tényleges megtörténte az adóhatóság álláspontja szerint nem bizonyított.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte, vitatta a becslés jogalapját, a tényállás tisztázott és bizonyított voltát, a bizonyítékok okszerű értékelését. Álláspontja szerint /egyebek mellett/ a bankszámlakivonatok egyértelműen bizonyítják, hogy a befizetők fizették be az 1.000.000 - 1.000.000 Ft készpénzt. Az adóhatóság bizonyítatlan tényállás alapján állapította meg, hogy a lakóház vételárának megfizetése a szerződéskötés időpontjában történt, továbbá hogy a lakás vételár hátralékának megfizetésére a szerződésben a vételár kiegyenlítésének utolsó határnapjában meghatározott időpontban került volna sor. Állította, hogy a cégvásárlás körülményeit az adóhatóság nem tisztázta, így tévesen állított be a vagyonmérlegbe vételárként 150.000.000 Ft-ot, nem bizonyította, hogy 2 db új gépkocsit vásárolt volna, és így megalapozatlanok azok vételárai, ahogyan bizonyítatlan az a megállapítása is, hogy a magánszeméllyel megkötött kölcsönszerződés a valóságban nem valósult volna meg.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével alperes határozatának a felperes terhére 2005., 2006., 2007. évre szja adókülönbözetet, 2005., 2006., 2007. évre eho különbözetet megállapító rendelkezését az adóbírsággal és a késedelmi pótlékkal együttesen - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az ítélet indokolása tartalmazza azt az elsőfokú bírósági megállapítást, hogy a kereset részben alapos, az indokolásban konkrétan meghatározottak azok a keretesetrészek, amelyeket az elsőfokú bíróság elutasított.

Az ítélet tartalmazza, hogy a felperessel szemben folytatott büntetőeljárás vádirata értelmében felperes az általa elkövetett különböző bűncselekményekből minimálisan 6.010.983.000 Ft jövedelmet szerzett. A felperes tagadta a bűncselekmények elkövetését. Az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy a büntetőeljárás alatt a felperes nem volt akadályoztatva jogai érvényesítésében, meghatalmazott képviselővel járt ugyanis el.

Az ítélet indokolása szerint a felperes keresetének a következő részei alaposak:

a bankszámlakivonatokat az elsőfokú bíróság megállapítása alapján az adóhatóság tévesen értékelte, mivel nincs dokumentum arra vonatkozóan, hogy az 1.000.000 Ft - 1.000.000 Ft készpénzt nem a befizetők, hanem a felperes fizette volna be saját bankszámlájára. Az adóhatóság kapcsolódó vizsgálat nélküli, téves megállapításaival sérült az Art. 108.§ /2/ és /9/ bekezdése, amelynek következtében a vagyonmérleg 2005.-2006. évre vonatkozó tartalma megdőlt, így az becslés alapjául nem szolgálhatott.

A lakóház vásárlása körében az elsőfokú bíróság szerint az adásvételi szerződés 3. pontja egyértelműen nem rögzíti, hogy a vételár kifizetése mikor és milyen formában történt, a megszövegezésből csak az állapítható meg, hogy a kifizetés megtörtént. Ebből azonban nem következik az, hogy a teljesítés készpénzben a szerződéskötéskor volt. E megállapítását az adóhatóságnak bizonyítania kellett volna.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóhatóság logikai úton állapította meg, hogy a felperes a lakás vételár hátralékát /2.000.000 Ft/ 2005. november 30-án készpénzben megfizette az eladónak, tényt becsült, ahelyett, hogy azt bizonyította volna. A két ingatlanra vonatkozó bizonyítatlan megállapításaival az adóhatóság megsértette az Art. 108.§ /2/ bekezdését. Helytállón állította továbbá a felperes azt is, hogy az adóhatóság a Kft. törzsbetéteinek megvásárlása körében a tényállást nem tisztázta, a két szerződést nem vetette egybe, a különféle kifizetéseket nem értékelte. Ennek következtében a 2005. évi vagyonmérleg tartalma megdőlt.

Az elsőfokú bíróság kifejtette továbbá, hogy az adóhatóság bizonyítási eljárás nélkül minősítette a felperes által vásárolt gépjárműveket újaknak, álláspontját alátámasztani nem tudta. A vagyonmérleg vonatkozó tartalma így becslés alapjául nem szolgálhatott.

Az adóhatóság az Art. 108.§ /2/ és /9/ bekezdéseinek sérelmével nem fogadta el bizonyítottanak a magánszemélytől kapott kölcsönt, a kapcsolódó vizsgálat lefolytatását el kellett volna végeznie.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen az ítélet keresetnek helyt adó része hatályon kívül helyezését, és a kereset teljes körű elutasítását kérte, másodlagosan pedig az ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását. Álláspontja szerint az ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§ /1/ bekezdése, 206.§ /1/ bekezdését, 221.§ /1/ bekezdését, az Art. 108.§-át, 109.§-át, a határozatában foglaltak bizonyított tényeken alapulnak, ezért téves az elsőfokú bíróságnak az adóhatóságot további bizonyításra kötelező rendelkezése. Az alperes a határozatában foglaltakat fenntartva kifejtette, hogy a felperes a befizetők által teljesített tételeket csak a perben vitatta. Az ítéleti hivatkozással szemben annak a ténynek van jelentősége, hogy a befizetett készpénz ténylegesen a befizető személyek tulajdona volt-e avagy sem. Azt a tényt azonban a felperes nem bizonyította, hogy a befizetők a saját pénzüket fizették volna be a felperesi bankszámlára.

A lakóház megvásárlása körében az alperes hangsúlyozta, hogy e tételt a felperes csak a perben vitatta, ugyanakkor nincs olyan okirat, amely azt igazolná, hogy a vételár teljes összegének a megfizetése nem az adásvételi szerződés megkötésének időpontjában történt volna. Sem előlegről, sem vételárba beszámításba kerülő készpénzről, sem egyéb más, a vételárhoz kapcsolódó ügyletről a felperes bizonyítékot a perben nem nyújtott be. Ahogyan azt sem bizonyította, hogy a szerződésben meghatározott, a vételár hátralék megfizetésének határnapjáig az összeget nem fizette volna meg, és miután az ingatlan a tulajdonába az

ingatlannyilvántartásba bejegyezten is átkerült, helytálló az a megállapítás, hogy legkésőbb 2005. november 30-án megfizette a 2.000.000 Ft-ot. E tételt a felperes a közigazgatási eljárásban nem vitatta, vonatkozó keresetrészét nem bizonyította. Az üzletrész adásvétel körében is helytállóak a határozatában foglaltak.

Az alperes szerint az Eurotax Katalógus alapján történő értékmeghatározás nem azonos az ítéletben rögzített azon téves megállapítással, hogy új gépkocsinak minősítette volna a nevezett gépjárműveket. A felperes e keresetrésze teljes körűen bizonyítatlan maradt.

A magánszemélytől kapott kölcsön vonatkozásában előadta, hogy az adóhatóság elrendelte a kapcsolódó vizsgálatot, azonban a magánszemély ideiglenesen külföldön tartózkodott, így az nem volt lefolytatható. A hitelt érdemlő bizonyítás pedig adózói kötelezettség becslési eljárás esetén.

A felperes ellenkérelmében a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben az ítélet hatályában fenntartását kérte. Csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kereseti kérelmet elutasító ítéleti megállapításokra vonatkozóan.

Az alperes ellenkérelmében a csatlakozó felülvizsgálati kérelem elutasítását illetve a felülvizsgálati kérelme teljesítését kérte.

A Kúria felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét a 6. sorszámú végzésével hivatalból elutasította.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes nem nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, az alperes pedig a keresetet elutasító ítéletrészt felülvizsgálati kérelmében nem támadta, így azt a Kúria nem értékelhette.

A bíróság a per érdemében ítélettel határoz, az írásba foglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását. Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte /Pp. 212.§ /1/ bekezdés/, 220.§ /1/ bekezdés d. pont, 221.§ /1/ bekezdés/.

Míg a közigazgatási eljárásban a tényállást az Art. 97.§ /4/ bekezdése

alapján az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, addig a közigazgatási eljárást követő közigazgatási perben, amelynek tárgya a hatóság által meghozott határozat felülvizsgálata, keresetét a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján a felperes köteles bizonyítani. A keresetről meghozott ítélet indokolásának pedig tartalmaznia kell tételesen, hogy a kereset egyes részeiben a felperes mit állít, és mivel bizonyít. A felperes vitathatja valamely határozatrész jogszerűségét akként is, hogy ahhoz a perben már bizonyítékot nem nyújt be, mert álláspontja szerint minden bizonyíték a hatóság rendelkezésére állt, de (például) azok értékelése okszerűtlen. Az ítéletből megállapíthatónak kell lennie, hogy az egyes keresetrészekhez és vonatkozó határozatrészekhez a feleknek tételesen mi az álláspontja, melyek a bizonyítékok, a bíróság a kereseti kérelem keretei között /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/, az egyes határozatrészekhez kapcsolódóan a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokat melyik fél milyen előadásával ütköztette és miként, a felperes vagy az alperes tényállítását minősítette és miért bizonyítottnak.

A Pp. 166.§ /1/ bekezdésében felsorolt bizonyítási eszközökkel a felperes bizonyíthatja keresetét, amely esetben a bíróságnak ítéletében a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékok megjelölése mellett a perbeli bizonyítékokat is meg kell neveznie, és azok mikénti értékelését is tartalmaznia kell a jogi indokolásnak a felek vonatkozó nyilatkozatainak ütköztetésével.

A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a Pp. 206.§ /1/ bekezdésében foglaltak szerint eljárva logikus és okszerű bizonyíték értékeléssel jogszerűen döntött, és a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően részletesen megindokolta rendelkezését a felperes bankszámlájára 2006. január 25-én és június 7-én a befizetők részéről történt 1.000.000 - 1.000.000 Ft pénztári készpénzbefizetések körében. A Kúria a jogerős ítéletnek e részét a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott illetve hatályában fenntartott részein kívüli, további részei vonatkozásában a Kúria egyet értett a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal és nem osztotta az elsőfokú bíróság álláspontját.

A Pp. 3.§ /3/ bekezdése, 164.§ /1/ bekezdése alapján adóügyében a felperesnek kereseti állításait bizonyítási eszközökkel bizonyítania kell, így azt, hogy mikor /év, hó nap/ történt a lakóház vételárának, a lakás vételár hátralékának a megfizetése, a Kft. üzletrészéért, a gépkocsik megvásárlásakor mikor /év, hó, nap/, milyen módon és mekkora vételárat vételárat fizetett meg, a magányszeméllyel a kölcsönügyletek megvalósultak. A felperesnek a perben nem csak állítania kell, hogy az adóhatóság valamely időpontra, összegre, tényre vonatkozó megállapítása nem helyes, nem bizonyított, hanem, mivel perbeli pozíciójából ez következik, keresetét bizonyítania kell, és mivel

minden ügyletben szerződő fél volt, saját ügyleteiről tudomással és azok igazolására alkalmas eszközökkel is rendelkezik.

A felperes keresetében hivatkozott arra, hogy az adóhatóság eljárási jogszabálysértéseket valósított meg. Eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés jelentős, a döntés érdemére is kihat, s a bírósági eljárásban nem orvosolható. A felperes nem bizonyította, hogy a perben miért nem tudná igazolni a lakóház vételárának és a lakás vételár hátralékának általa történt megfizetései időpontját, a Kft. üzletrész, a gépkocsik megvásárlásai konkrét adatait /vételár összege, fizetés módja, időpontja/, a kölcsönügyletek megvalósulását, nem igazolta, hogy állításai bizonyításának kerete a per kereteit meghaladná.

Az elsőfokú bíróságnak rögzítenie kellett volna ítéletében, hogy melyik az a határozatrész, amelyet a felperes csak a perben vitatott, mi a vonatkozóan előtárt bizonyíték, amelyeket a határozatban foglaltakkal és a közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokkal össze kellett volna vetnie, és megindokolnia, hogy a felek nyilatkozatai és a meglévő bizonyítékok alapján miért nem dönthető el a perben az adott határozatrész jogszerűsége, és miért a hatóság köteles ismételt eljárásra.

Az elsőfokú bíróságnak azt is rögzítenie kellett volna ítéletében, hogy melyik az a határozatrész, amelyet a felperes a közigazgatási eljárásban is vitatott már, reá vonatkozóan a keresetben van-e többlet tényállási elem, ahhoz a felperes a perben nyújtott-e be bizonyítékot, avagy nem, és meg kellett volna indokolnia, hogy a felek nyilatkozatai és a meglévő bizonyítékok összevetése alapján miért nem dönthető el a perben az adott határozatrész jogszerűsége, és miért a hatóság köteles ismételt eljárásra.

A Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság tévedett akkor, amikor ítéletében tételesen nem vette számba az egyes határozatrészekre vonatkozó kereseti állításokat és azok perben előtárt bizonyítékait, továbbá azokat a közigazgatási eljárásban feltárt bizonyítékokkal és alperesi megállapításokkal nem ütköztette, nem értékelte, hogy a felperes által hivatkozott alperesi eljárási jogszabálysértés esetén mit-mivel-milyen keretek között kell a felperesnek bizonyítania, és annak ellenére a hatóságot kötelezte (a határozatok hatályon kívül helyezése mellett) új eljárásra, hogy a közigazgatási perben keresetének a bizonyítása a Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a felperes kötelezettsége, és a perben nincs adat arra, hogy a felperes egyes keresetrészeire vonatkozó bizonyítási eljárás a bíróság által ne lenne lefolytatható, illetve, hogy a per kereteit a bizonyítás /terjedelme és időigénye miatt/ meghaladná.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati

kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a P. S. és B. E. által teljesített befizetés körében az ítéletet hatályában fenntartotta, a felülvizsgálati kérelemmel támadott további részeit a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak kell szükség szerint a további bizonyítási eljárást lefolytatnia, és annak eredményeként a keresetről érdemben dönten.

A Kúria a peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Pp. 275.§-ának /5/ bekezdése alapján csak megállapította, annak viseléséről az elsőfokú bíróságnak az új eljárás során meghozott határozatában kell határoznia.

Budapest, 2012. október 18.

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

.