

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.006/2012/4.szám

A Kúria a dr. Pomázi Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Pomázi László ügyvéd, fél címe 1) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Sági Andrea jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (...) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. november 3. napján kelt 11.K.30.523/2011/8. számú ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 11.K.30.523/2011/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 75.600 (hetvenötezer-hatszáz) 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 személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) adónemben 2003-2006. évekre ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot a másodfokú adóhatóság megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította. A megismételt eljárásban hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 2004-2006. évekre szja adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a 2010. október 26. napján kelt ... számú határozatában az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy a 2006. évre előírt adóhiánynak minősülő adókülönbözetet és az ehhez kapcsolódó adóbírságot, késedelmi

pótlékot törölte, egyebekben az elsőfokú határozatot helybenhagyta, így a felperes terhére 2004., 2005. évekre 1.260.742 Ft szja adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, 630.371 Ft adóbírságot szabott ki és 568.226 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdéseire, 109.§-ára, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.) 4.§ (1) bekezdésére, 28.§ (1) bekezdésére alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a felperes vagyongyarapodásával, megélhetésével, életvitelével kapcsolatos kiadásait nem fedezték bevételei, illetve nem álltak arányban az adóhatóság által feltárt jövedelmek együttes összegével, ezért az adóalapot becsléssel kellett meghatározni. A felperes terhére a bevételek és kiadások maradéktalan számbavételével, idősoros vagyommérleg felállításával kimutatott forráshiányok egyéb jövedelemnek minősülnek. A felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést, és az elsőfokú adóhatóság minden hitelt érdemlően igazolt tételt elfogadott a készpénzforgalmi vagyommérlegben. Rögzítette, hogy figyelemmel volt a felperes élettársánál lefolytatott ellenőrzés, illetve kapcsolódó vizsgálat adataira.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte, az ügy érdemi döntésére is kiható eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:
Az alperes eleget tett az Art. 97.§ (4) bekezdése szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, jogszerűen vette figyelembe a felperes élettársa ügyében keletkezett másodfokú határozatot is. Az élettársnál megállapított többlet olyan mértékben került számba vételre a felperesnél, hogy az élettársnál ne eredményezzen forráshiányt, ennek ellenkezőjét a felperes a perben sem bizonyította. Az adóhatóság eljárása során nem szegte meg az Art. 100.§ (4) bekezdésében foglaltakat sem, mert a felperessel szemben hozott első és másodfokú határozatokban szerepelnek az élettársánál forrástöbbletként jelentkező összegek. A felperes a közigazgatási per során meg sem kísérelte annak bizonyítását, hogy az általa állított összeg (a rokontól kapott 4.500.000 Ft-os kölcsön) nyitótételként ténylegesen a rendelkezésére állt volna kiadásai fedezeteként. Fennállt a becslés jogalapja, és annak módszere is jogszerű volt, a felperes alaptalanul kifogásolta az étkezési jegyek, utalványok, banki átutalások figyelmen kívül hagyását. Az alperes - a felperes érvelésével ellentétben - a megélhetési költségek kapcsán nem a KSH adatokat, hanem a felperesi nyilatkozatot fogadta el, tehát e

körben sem állapítható meg jogszabálysértés. A keresettel támadott határozatok tartalmazznak tényállást, bizonyítékértékelést és megjelölik azokat a jogszabályhelyeket is, amelyeken az érdemi döntés alapul. Az elsőfokú adóhatóság valóban 8 napos késéssel terjesztette fel a fellebbezést a másodfokú adóhatósághoz elbírálásra, ez azonban nem tekinthető az ügy érdemi eldöntésére is kiható, a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adó lényeges eljárási jogszabálysértésnek. A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 111.§ (1) bekezdésében foglalt jogszabályi feltételek nem állapíthatók meg. Az alperes bizonyította a becslés jogalapját, az alkalmazott módszer is jogszerű volt, és a felperes a peres eljárás során sem igazolta az Art. 109.§ (3) bekezdése és a Pp. 164.§-a alapján eljárva hitelt érdemlő adatokkal a valószínűsített adóalaptól való eltérést, tehát a keresettel támadott határozatok nem jogszabálysértők.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Hivatkozott az Art. 97.§ (1)-(6) bekezdéseiben, 108.§ (2) bekezdésében, 137.§ (2) bekezdésében, 138.§ (1) bekezdésében, 142.§ (1) bekezdésében, Ket. 111.§ (1) bekezdésében, Szja tv. 4.§ (2) bekezdésében, 5.§ (2) bekezdésében, Pp. 196.§ (1) bekezdésében foglaltak megsértésére. Fenntartotta a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint az adóhatósági határozatokat a felterjesztéssel kapcsolatos határidő túllépés miatt, továbbá azért, mert a megismételt eljárásban az adókötelezettséget az elsőfokú adóhatóság a terhére változtatta meg, hatályon kívül kellett volna helyezni. Kifejtette, hogy az adóhatóság nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, vitatta a becslés jogalapját és módszerét, hangsúlyozta, hogy el kellett volna fogadni bevételként az étkezési jegyeket, utalványokat, a rokonától kapott, magánokirattal is alátámasztott 4.500.000 Ft-ot fedezetként. Előadása szerint nem volt tudomása arról, hogy a kölcsönből származó készpénz meglétét, illetve felhasználását is igazolnia kellene. Hivatkozott élettársánál lefolytatott ellenőrzésre, táblázatot csatolva előadta, hogy a nála és az élettársánál felállított vagyonmérleg, illetve számítások eltérő eredményre vezethetnek, és sérelmezte, hogy ezt az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

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

Az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései az alperes tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségére nézve általános szabályokat rögzítenek, a becslési eljárásra nem ezek, hanem az Art. 108-109.§-ai szerinti szabályozás az irányadó. 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. A becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem az adózó javára, hanem terhére kell értékelni, és adóügyi perekben a bíróság hivatalból bizonyítást nem vehet fel ((Art. 97.§ (6) bekezdése, Pp. 336/A.§).

Az iratokból megállapítható, hogy az adóhatóság eljárása során és a határozataiban is tájékoztatta a felperest a becslési eljárásra irányadó speciális szabályokról, és egyértelműen rögzítette határozataiban, hogy a 4.500.00 Ft-ot azért nem fogadja el bevételként, mert a felperes nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal, hogy ez biztosította volna vizsgált időszak kiadásainak a fedezetét. A peres eljárás során a bíróság is - a Pp. 3.§ (3) bekezdésének megfelelően - adott felvilágosítást az egyébként jogi képviselővel eljáró felperes számára a bizonyítási szabályokról, a felperes azonban a keresetében és a perben mindezek ellenére bizonyítást nem ajánlott fel. Az alperes és az első fokú bíróság helyesen állapította meg, hogy a felperes által hivatkozott magánokirat kizárólag azt bizonyítja, hogy a kiállítója az abban foglalt nyilatkozatot megtette, de egyéb bizonyítékok, ellenőrizhető adatok hiányában annak hitelt érdemlő igazolására nem alkalmas, hogy a nyilatkozat szerinti összeg forrásként ténylegesen rendelkezésre állt volna, felhasználásra került volna. Ezt a kétséget kizáróan nem bizonyított tény pedig a becslési eljárásra irányadó speciális szabály értelmében a felperes terhére kellett értékelni.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében helyesen állapította meg, hogy fennállt a becslés jogalapja, a módszere is jogszerű volt, és törvényes az a ténybeli és jogkövetkeztetése is, mely szerint a felperes a perben - az Art. 109.§ (3) bekezdése és a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján eljárva - nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal a

pénzösszeg megszerzését, rendelkezésre állását, fedezetkénti felhasználását.

Az elsőfokú bíróság az alperessel egyezően helyesen mutatott rá arra, hogy az étkezési jegy, az utalvány nem készpénz, ezért ezek nem állíthatók be a készpénzforgalmi vagyonszármazékokba, és arra is, hogy a megélhetési kiadások a felperes számára kedvezően kerültek figyelembe vételre. Iratszerű továbbá az a megállapítása, mely szerint a felperes élettársánál lefolytatott ellenőrzés eredményeképpen jelentkező forrástöbblet fedezetként a felperesnél - a lehetséges mértékben - figyelembe vételre került. Alaptalan a felperesnek a jogorvoslat lehetőségének elmaradásával kapcsolatos felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelése is, mivel az elsőfokú adóhatósági határozatokkal szemben fellebbezéseket terjeszthetett elő, a másodfokú adóhatósági határozat kapcsán pedig keresetet nyújthatott be a bírósághoz, és élettársa esetében is - akinél egyébként adóhiány, adókülönbözet nem került megállapításra - ugyancsak kimerítésre és felhasználásra került minden jogszabály által biztosított jogorvoslati lehetőség.

Az alperes 2006. évre a felperesnél adóhiánynak minősülő adókülönbözetet nem állapított meg, ennél fogva teljességgel irreleváns a felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelése, amely élettársa 2006. évre vonatkozó vagyonszármazékok adataival foglalkozik, tekintettel arra is, hogy erre az évre az élettársnál sem került megállapításra forráshiány, továbbá az élettárs határozata jelen ügyben nem is képezhetette bírói felülvizsgálat tárgyát (Art. 143.§ (1) bekezdése). Megjegyzi ugyanakkor e körben a Kúria, hogy a felperes iratellenesen hivatkozott arra, hogy élettársa vagyonszármazékában az adóhatóság figyelmen kívül hagyta volna Ipartestülettől származó összeget és a visszafizetett adóösszeget.

A felperes alaptalanul hivatkozott az Art. 142.§ (1) bekezdésének megsértésére, mert az elsőfokú határozatot megsemmisítő másodfokú határozat miatt nincs olyan ellenőrzés eredményeként adókötelezettségről, adó alapjáról, adó összegéről, költségvetési támogatás alapjáról rendelkező jogerős határozat, amely súlyosítási tilalmat keletkeztethetett volna az ügyben. (Kfv.V.35.214/2010.).

Az elsőfokú bíróság törvényesen járt el akkor is, amikor az elsőfokú adóhatóság iratfelterjesztéssel kapcsolatos 8 napos késedelmét nem tekintette úgy érdemi eldöntésére is kiható lényeges, keresettel támadott közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adó eljárási jogszabálysértésnek, az e körben kifejtett indokolása, jogi álláspontja helytálló, megfelel a

Ket. 111.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben vitatott körben nem sért eljárási és anyagi jogszabályt, ezért - a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján - hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése értelmében 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. december 13.

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