

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.122/2012/7.szám

A Kúria a dr. Lassányi Károly Krisztián ügyvéd (...) által képviselt felperes neve (...) felperesnek a dr. Kozik Paula jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. október 19. napján kelt 25.K.34.552/2009/22. számú ítélete ellen a felperes által 25. 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 25.K.34.552/2009/22. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes ... számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 400.000 (négy százezer) forint elsőfokú részperköltséget és 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati részperköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 724.700 (hétszázhuszonnégyezer-hétszáz) forint kereseti és 1.207.900 (egymillió-kettőszázhetezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket, az ezt meghaladó kereseti és felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél - új eljárás keretében - bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett személyi jövedelemadó adónemben (a továbbiakban: szja) 2002-2005. évekre. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes terhére - valamennyi adóévre - adóhiánynak minősülő adókülönbözetet

írt elő, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2009. április 9. napján kelt ... számú határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatta, elévülés miatt törölte a 2002. évre előírt adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot, az elsőfokú határozatot egyebekben hatályában fenntartotta. Mindezek következtében kötelezte a felperest 18.005.118 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 9.002.559 Ft adóbírság és 7.343.434 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Érdeemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108-109.§-aira és a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 28.§ (1) bekezdésére, 30.§-ára és 31.§ (1) bekezdésére alapította. Határozatának megállapítása szerint a felperes vagyongyarapodásával és életvitelével kapcsolatos kiadások nem álltak arányban a bevallott, megszerzett összes bevétel összegével. A felperes ismert bevételei nem fedezték a revízió során feltárt kiadásokat. A bevallásokban mindössze 3.000.000 Ft nettó jövedelem került feltüntetésre, amellyel szemben a felperes, aki a ... Bt.-nél (a továbbiakban: Bt.), amelynek beltagja volt, 8.500.000 Ft követelésállománnyal rendelkezett, ami önmagában megalapozza a becslést. Az éves vagyonszármazékosztásban az alperes a felperes jövedelmeként, bevételeként vette számba a bevallásokba beállított összegeket, tagi kölcsön visszafizetésből, biztosítás felmondásból, kölcsön visszafizetésből, ingatlan értékesítésből, előző évi áthozatból, hitelből, üzletrész értékből származó pénzüsszegeket. Kiadásként rögzítette a KSH szerinti létminimum értéket, tagi kölcsönöket, ingatlan és ingó vásárlásokat, biztosítási díjra, hitel visszafizetésre és utazásra fordított pénzüsszegeket. Mindezek egybevetéseként 2003. évre 4.129.116 Ft, 2004. évre 28.116.058 Ft, 2005. évre pedig 14.960.149 Ft forráshiányt állapított meg, amit egyéb jövedelemként az összevont adóalap részeként vett figyelembe és ennek alapján írta elő a felperes terhére az évenkénti szja adókülönbözeteket. A felperes által 2001. évben értékesített üzletrészből és ingatlan eladásból származó 3.600.000 Ft-ot 2002. évi pénzügyi mérleg összeállításánál elfogadta nyitó tételként, és azt rögzítette, hogy a felperes nem tudta hitelt érdemlő adatokkal igazolni a kölcsönügyletre, ajándékozásokra, a Bt. nevében eszközölt ingatlan vásárlásra vonatkozó előadásait, alaptalanul vitatta a terhére figyelembe vett utazási költségeket is.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére előírt megállapítások törlését, másodlagosan az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott. Sérelmezte, hogy az adóhatóság

nem fogadta el előadását és az általa becsatolt bizonyítékokat arra nézve, hogy részére 2001. évben kamattal növelten T. J. Gy. 81.000.000 Ft-ot fizetett vissza, és egyik nagynénjétől 2000. évben, a másiktól pedig 2004. évben 10-10.000.000 Ft-ot kapott ajándékba. Kifejtette, hogy az ingatlan beszerzésére nemcsak a bt. nevében, hanem ténylegesen is a Bt. által került sor, a vételárat nem ő fedezte. Vitatta az utazásokkal kapcsolatos adóhatósági megállapításokat is. Kifejtette, hogy jogsértő az az adóhatósági gyakorlat, amely nem veszi figyelembe az otthon készpénzben tartott megtakarításokat.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét részben találta alaposnak, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően a „..., ...szám alatti ingatlan vásárlása kapcsán tett megállapításai tekintetében hatályon kívül helyezte” és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárásra kötelezte, egyebekben a keresetet elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eljárása során a tényállást a ... szám alatti ingatlan (a továbbiakban: Ingatlan) vásárlás kivételével teljes körűen tisztázta. A jogvita eldöntése szempontjából releváns tényállásról, a rendelkezésre álló adatokból, iratokból, bizonyítékokból megállapítható hogy fennállt a becslés jogalapja. Az alperes jogszerűen tárta fel a forráshiányt. A felperes jövedelme nem nyújthatott fedezetet a kiadásaira. Jogszerű az elsőfokú adóhatóság által alkalmazott becslési módszer is, amely során a felperes vizsgált időszakban bevallott és bevallási kötelezettség alá nem tartozó jövedelmeit, valamint vagyongyarapodásra, megélhetési és életviteli költségekre felhasznált kiadásait állította párhuzamba. A felperes a kölcsönnyújtáshoz T. J. Gy. esetében a visszafizetéshez szükséges pénzösszeg rendelkezésre állását a közigazgatási és a peres eljárásban sem tudta hitelt érdemlően bizonyítani, csupán állította az 1997. évi kölcsönadást. (A felperes 1992., és 1997. között bruttó 1.302.761 Ft jövedelmet vallott, miközben állítása szerint 80.000.000 Ft kölcsönt adott.) A tanúk írásbeli nyilatkozatai, mivel a bennük foglalt adatok a valóságban nem ellenőrizhetők, egyéb körülményekkel nem egybevezethetők, nem alkalmasak annak alátámasztására, hogy T. J. Gy. a pénzösszeggel sajátjaként rendelkezett volna és azt a felperes részére ténylegesen átadta volna, a kölcsön visszafizetésének fedezete nem bizonyított, a kölcsönvevő ugyanis ellentmondásosan nyilatkozott a fedezet forrásaként megjelölt összegre. Az alperes megalapozottan vette figyelembe a felperes által megadott utazási költségeket a kiadások között, és a hitelintézeti megkeresésre érkezett bankszámlakivonatok adatai is alátámasztják a külföldi

utazások tényét. A felperes nem bizonyította azt az előadását sem, amely a nagynénjeitől származó 10-10.000.000 Ft-os ajándéokra vonatkozott.

A Bt.-nél végzett vizsgálat adatai nem támasztják alá az alperesi megállapításokat, mert a jegyzőkönyvben nincs rögzítve az a tény, hogy a Bt.-nek nem volt olyan anyagi forrása, amely az Ingatlan megvásárlására fedezetet nyújtott volna. Az új eljárás során az elsőfokú adóhatóságnak a tényállást az Ingatlan vásárlás körülményei tekintetében teljes körűen tisztáznia kell és csak ezt követően dönthet megalapozottan arról, hogy az erre fordított összeg a felperes jövedelem felhasználásaként figyelembe vehető-e.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte megváltoztatását, az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Fenntartotta azt a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint az alperes nem tett eleget az Art. 1.§ (2) bekezdésében, 97.§ (4)-(6) bekezdésében, 108.§ (2) bekezdésében, 109.§-ában foglalt tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, és nem vette figyelembe a javára szóló bizonyítékokat. Érvelése szerint az alperes jogsértően fordította meg a bizonyítási terhet. Kifejtette, hogy a Bt. által vásárolt Ingatlan kapcsán, amely 6.000.000 Ft nála számba vett kiadást érint, a bíróság elfogadta a keresetét, ezért jogsértő az új eljárás elrendelése. A bíróságnak továbbá összezszerűen, javára szólóan meg kellett volna állapítania a 2004. évi záró egyenleget és a 2005. évi nyitó egyenleg változását. Mivel a bíróság nem így járt el nem áll rendelkezésre olyan ítéleti döntés, amelyből megállapítható lenne, hogy milyen összegű adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék kötelezettség terheli. Kifejtette, hogy közjegyző által ellenjegyzett kölcsön visszafizetésre vonatkozó megállapodással, tanúvallomásával, a kereseti kérelméhez mellékel okirattal bizonyította, hogy T. J. Gy.-nek rendelkezésére állt az a pénzösszeg, amellyel tartozását kiegyenlítette, és az alperes nem tudta bizonyítani a közigazgatási és a peres eljárás során, hogy a kölcsönüggyre, illetve visszafizetésére nem került sor. Hivatkozott arra is, hogy a bizonyítási kötelezettség a nagynéniktől kapott ajándék tekintetében ugyancsak az alperest terhelte, és az illetékfizetés elmaradásából még nem következik az, hogy az ajándékozások nem valósultak meg. Hangsúlyozta, hogy családi körben került sor az ajándékozásra, amely tekintetében nincs törvényi előírás írásbeli bizonyítékok szolgáltatására. Kifejtette, hogy az alperes az általa megadott utazási költségeket jogsértően értékelte kiadásként a határozatában feltüntetett összegben. Előadása szerint az alperes csak akkor hagyhatta volna figyelmen kívül az általa megnevezett bevételeket, amennyiben ezek valótlanságát bizonyítja, de erre nem került sor, ezért jogsértően folytatta le a

vagyonosodási eljárást, emiatt az elsőfokú bíróság ítélete, amely az Ingatlan megvásárlásának kivételével jóváhagyta és elfogadta az alperes határozatát, ugyancsak jogszabálysértő.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem kis részben 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., BH2012.179.).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

Az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései az alperes tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségére nézve általános szabályokat tartalmaznak. A becslési eljárásra nem ezek, hanem az Art. 108-109.§-a szerinti szabályozás az irányadó. Az utóbbiak értelmében pedig az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt is, hogy a becslési eljárás során - az általános szabályoktól eltérően - a kétséget kizáróan nem bizonyított tény, nem az adózó javára, hanem terhére kell értékelni az Art. 97.§ (6) bekezdése értelmében. Hitelt érdemlőnek pedig csak az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, önmagában és/vagy egyéb adatokkal is összevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására, kétséget kizáró bizonyítására.

Az Art. 109.§ (3) bekezdése szerinti szabályozásból következően, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy a vagyongyarapodás forrása az elévülési időt megelőzően keletkezett, akkor az adózó terhére

adómegállapításra nem kerülhet sor. Ha azonban az adózó erre vonatkozó állítását bizonyítási eljárás során nem igazolja, adóztatásra az Art.109.§ (1) és (2) bekezdései alapján kerül sor. E szerint, ha a vizsgált időszak adózott és adózás alá nem eső jövedelmének együttes összege nem fedezi a bizonyított vagyongyarapodást, vagy életvitelt, a forrásnak a vizsgált időszakon belül kellett keletkeznie és azt adózatlanak kell tekinteni. A felperes tévesen hivatkozott arra, hogy a bizonyítás az elévült időszakra vonatkozóan az alperest terhelte volna. Az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében ugyanis a korábbi (elévült) időszakra vonatkozóan előterjesztett adózási bizonyítékok figyelembe vételének is feltétele a hitelt érdemlő adat megléte, és a bizonyítás e körben az adózó lehetősége. Ebből következően az adózónak nem kötelezettsége, de érdekkörébe tartozik állításának hitelt érdemlő adatokkal történő igazolása. A felperes érvelésével ellentétben nincs olyan adójogi rendelkezés, mely szerint, ha a felperes által előadott nyilatkozatok valóságtartalmát az adóhatóság megcáfolni nem tudja akkor automatikusan - konkrét ellenőrizhető, hiteles adat hiányában is - ezeket a felperes javára kellene értékelni. A kifejtettekből következően, mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság a becslési eljárásra irányadó speciális szabályokat, bizonyítási terhet jogszerűen, helyesen alkalmazta. Az elsőfokú bíróság tehát ítéletében megalapozottan állapította meg, hogy fennállt a becslés jogalapja, annak módszere is jogszerű volt, és azt is, hogy a közigazgatási és a peres eljárás során a felperes érdekkörébe tartozott - a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdése értelmében is - a hitelt érdemlő adatok szolgáltatása az elévült időszakra és a vizsgálattal érintett időszakra. (KGD2006.104., BH2012.252.).

Jogszerű az a ténybeli és jogkövetkeztetése az elsőfokú bíróságnak, hogy a felperes semmivel nem támasztotta alá előadását, mely szerint a nagynénjeitől 10-10.000.000 Ft-ot kapott volna ajándékként. Az alperes és az elsőfokú bíróság is helytállóan utalt arra, hogy a felperes e körben az önmagában álló előadását bizonyítékokkal (pl. ajándékozási szerződéssel, végrendelettel, hagyatékátadó végzéssel, illetékre vonatkozó okiratokkal ...stb.) támaszthatta volna alá, ilyenek benyújtására azonban nem került sor. Ennél fogva a bizonytalanságot, a kétséget kizáróan nem bizonyított előadást, az Art. 109.§ (3) bekezdése, továbbá 97.§ (6) bekezdése értelmében, a felperes terhére kellett értékelni.

Az előzőekben részletezett bizonyításra vonatkozó szabályok az irányadók a Takács János György féle kölcsönrel kapcsolatos felperesi kereseti, illetve felülvizsgálati kérelemre is, tehát a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy e tekintetben a bizonyítás az alperest terhelte volna. Az elsőfokú bíróság e körben a felperes

bizonyítási indítványának helyt adott, és a bizonyítékokat egyenként és összességükben is értékelte a becslési eljárásra irányadó szabályoknak, továbbá a Pp.164.§ (1) bekezdésében, 206.§ (1) bekezdésében és 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően. Az e körben megállapított ítéleti tényállás is jogszerű, ennél fogva a felülvizsgálati eljárásra nézve is irányadó. Mindebből pedig az következik, hogy a felperes e körben sem szolgáltatott a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérésre hitelt érdemlő adatokat.

Az alperes és az elsőfokú bíróság - mivel a külföldi utazások tényleges megtörténtét a határozatban és ítéletben megjelölt bizonyítékok egyértelműen alátámasztják és számbavételükre a felperes által megjelölt összegben került sor - jogszerűen tekintette felperes részéről felmerült vizsgált időszaki kiadásnak az utazásra fordított összegeket.

Téves az a felperesi felülvizsgálati kérelemben kifejtett jogi álláspont, mely szerint az elsőfokú bíróság a 6.000.000 Ft-os ingatlanvásárlással kapcsolatos felperesi keresetet teljes körűen alaposnak találta volna. Az elsőfokú bíróság ugyanis e körben bizonyítatlanságot állapított meg és a tényállás további tisztázását tartotta szükségesnek, annak megállapítása érdekében, hogy a kiadást ténylegesen ki eszközölte, a Bt. vagy a felperes. Ezért rendelte el az új eljárást, amelyre nézve e körben a felperes által előadottakkal szemben nyilvánvaló, egyértelmű iránymutatást adott. Tény azonban az is, hogy az e körben lefolytatandó új eljárás eredményeként dönthető el az, hogy módosul-e vagy sem a felperes tekintetében felállított 2004. évi vagyonszerűség, illetőleg 2005. évi nyitó tétel, illetve ezek következtében a felperes terhére előírható adókülönbözlet és a jogkövetkezmények. Emiatt indokolt a keresettel támadott határozat teljes körű hatályon kívül helyezése, és az új eljárásra vonatkozó- adóhatóságra kötelező - iránymutatás pontosítása a Pp. 339.§ (1) bekezdése és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004.évi CXL. törvény 109.§ (4) bekezdése értelmében. (KGD2005.150.)

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott.

Az új eljárás során az adóhatóságnak már csak az Ingatlan vásárlás kapcsán kell tisztáznia, hogy az erre fordított összeg a felperes jövedelemfelhasználásának minősül-e vagy sem, ennek ellenértékét a felperes vagy a Bt. egyenlítette-e ki tekintettel arra, hogy minden

egyéb határozati megállapítás tekintetében a felperes keresete alaptalan volt. Az Ingatlan vásárlás fedezetének, forrásának tisztázása után az adóhatóságnak a jogvita eldöntésére irányadó eljárási és anyagi jogszabályoknak megfelelően olyan érdemi döntést kell hoznia, amelyből egyértelműen megállapítható, hogy az új eljárásban módosul-e vagy sem a felperes 2004. és 2005. évi záró illetve nyitó tétele, vagyonszámlája, és amely a vizsgált időszakok tekintetében bevallási időszakonként elkülönítve is megállapítja az adókülönbözetet, adóhiányt, és a jogkövetkezményeket.

A perköltségre és az illetékfizetési kötelezettségre vonatkozó ítéleti rendelkezések a pervesztesség és pernyertesség arányán (felperes 1/3 részben pernyertes, 2/3 részben pervesztés) továbbá a Pp. 81.§ (1) bekezdésében és a 6/1986.(VI.26.) IM. rendelet 13.§ (2) bekezdésében és 14.§-ában foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2013. február 21.

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