

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.550/2012/7.szám

A Kúria a dr. Bencze Dénes ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Tóth Eszter jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kaposvári Törvényszék 2012. június 19. napján kelt 20.K.20.230/2012/5. számú ítélete ellen a felperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kaposvári Törvényszék 20.K.20.230/2012/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 /azaz harmincezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 239.900 /azaz kettőszázharminckilencezer-kilencszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2002.-2006. évekre vonatkozóan, személyi jövedelemadó /szja/ és százalékos egészségügyi hozzájárulás /eho/ adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2011. augusztus 25. napján kelt határozatával a felperest 2004. évre 2.399.290 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 1.199.645 Ft adóbírság és 1.011.789 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Adózó terhére, illetve javára 2002. és 2003. évekre - elévülés folytán - adókülönbözetet nem állapított meg, 2005. és 2006. évekre vonatkozóan pedig adókülönbözetet eredményező megállapítást nem tett.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. december 12. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az ellenőrzés közérdekű bejelentésre indult olyan információk alapján, hogy a felperes engedély nélkül,

illegálisan turista utakat szervez Spanyolországba, és e tevékenységéből származó jövedelme után adót nem fizet. A bejelentésben foglaltak tisztázására az adóhatóság a K. T. Bt.-nél, a T. T. Kft.-nél kapcsolódó vizsgálatot végzett, a spanyol adóhatóság felé megkereséssel fordult, és a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a spanyolországi utazásszervezéssel kapcsolatosan megjelölt spanyol állampolgár, illetve a felperes között fennálló gazdasági-, üzleti kapcsolat nem nyert bizonyítást.

A külföldi megkeresés körében jogszerű volt a revízió eljárása, mivel a tényállás tisztázása az adóhatóság kötelezettsége, és a felmerült információk a külföldi adóhatóság megkeresését tették szükségessé. A megkeresésről az ellenőrök értesítették az adózót, a spanyol adóhatóság a felpereshez kapcsolódóan a spanyol magánszemély gazdasági tevékenységére vonatkozóan adott választ. Az elévülés időtartamába be nem számítható a külföldi megkeresés időszaka, amelynek kezdete e lehetőséget biztosító törvényi rendelkezés hatályba lépésének időpontja, vége a válasz megérkezésének a napja, időtartama pedig 721 nap, így 2004. évre vonatkozóan az adó megállapításához való jog 2012. december 21. napján évül csak el.

Az adóhatósági nyilvántartás szerint az adózó 1999-től ügyvezetője volt a „P.” Kft.-nek, amely társaság szárazföldi személyszállítással és utazásszervezéssel foglalkozott. A felperes 2004. évben nettó 363.346 Ft jövedelmet szerzett, és ugyanezen évben mindösszesen 8.793.769 Ft tagi kölcsönt nyújtott a cégének akként, hogy 8.107.647 Ft kölcsönt vissza is kapott. A Kft.-jének 2005. és 2006. évben is nyújtott tagi kölcsönt és a társaság 2005. és 2006. évben is teljesített visszafizetést.

A felperes a jegyzőkönyvre tett észrevételében akként nyilatkozott, hogy az édesanyjától több alkalommal kapott kölcsönt. A revízió annak megállapítására, hogy a tagi kölcsönnyújtásra rendelkezett-e fedezettel az adózó, az édesanyját, valamint a szülői kölcsön átadásánál jelenlévő személyeket tanúként meghallgatta, és az egybehangzó nyilatkozatok alapján a felperes által átadott kölcsön-megállapodásokban szereplő szülői kölcsönök összegét, azok nyújtásainak időpontjaiban, bevételként figyelembe vette.

A felperes 2004. évi vagyonmérlegében az adóhatóság forráshiányt tárt fel, amely alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108.§ /1/ bekezdése, 109.§ /1/ bekezdése alkalmazásával az adó alapját becsléssel állapította meg. A revízió bizonyítékként értékelte a tagi kölcsönök nyújtásáról rendelkezésére bocsátott kölcsönszerződéseket, a tagi kölcsönösszegeket tartalmazó főkönyvet, felperes édesanyjának és a szülői kölcsönök nyújtásakor tanúként jelenlévő magánszemélyeknek az egybehangzó nyilatkozatait, a szülőtől kapott kölcsönnyújtásról készített írásbeli megállapodásokat.

Az alperes figyelemmel volt felperesnek a fellebbezésében foglalt azon hivatkozására, miszerint az elsőfokú határozatban

megállapított forráshiány nem valós, mert az színlelt tagi kölcsönszerződésekből tevődik össze, és az ellenőrzés során bizonyítást nyert, hogy kizárólag a Kft. házipénztárának hiánya tette szükségessé a tagi kölcsönszerződések elkészítését, mert a könyvelésben a könyvelő a készpénzes kimenő számlákat tévedésből „vevői folyószámlára (átutalásos) könyvelte”; a Kft.-nek a valóságban nem volt szüksége kölcsönre, működési költségeinek fedezetére forrással rendelkezett. Ekörben az alperes rögzítette, hogy az adózó 2008. február 26-ai nyilatkozata szerint /4. oldal/ a Kft.-je részére tagi kölcsönt nyújtott, és e nyilatkozatát a későbbiekben sem vonta vissza. A tagi kölcsönök nyújtását igazolja a társaság könyvelése (főkönyvi kartonok), és a tagi kölcsönszerződések eredeti példányai, amelyben a társaság elismerte a kölcsönösszegek átvételét. Az adózónak visszafizetett összegek is a kölcsönnyújtást igazolják a revízió által - a felperes bizonylatai alapján - készített kronológikus táblázat szerint. A felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvre tett észrevételében is csak annyiban módosította a 2008. február 26-ai nyilatkozatát, hogy hivatkozott az édesanyjától négy alkalommal kapott szülői kölcsönre. Az adózó édesanyja az elsőfokú adóhatóság felhívására a szülői kölcsönöket megerősítette, és a nyilatkozathoz mellékelte a szerződések fénymásolatát, (az eredeti példányok a revízió rendelkezése álltak), amely megállapodásokban egyértelműen rögzítették a felek, hogy az adózó részére a vállalkozása pénzügyi helyzetének javítása érdekében kerültek átadásra az összegek. Az alperes kifejtette, hogy a felperes hiába kezdeményezné a bíróságon a szerződések semmisségének megállapítását, mert az Art. 1.§ /7/ bekezdésének egyértelmű rendelkezése alapján az érvénytelen szerződésnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. A rendelkezésre álló bizonyítékokból egyértelműen megállapítható, hogy a kérdéses tagi kölcsönszerződéseknek a gazdasági eredménye kimutatható, mivel maga az adózó is azt állította nyilatkozatában, hogy kölcsönt adott a Kft.-nek, továbbá igazolta, hogy ennek érdekében maga is szülői kölcsönt vett fel az édesanyjától. Mindezeket túl az ügyleti tanúk is igazolják a szülői kölcsönt, és ezen szerződéseknel maguk a felek is rögzítették, hogy az adózó vállalkozásához került felhasználásra az adózó édesanyja által adott összeg. A Kft. írásbeli szerződést kötött az adózóval a tagi kölcsönökről, kifejezetten igazolta az összegek átvételét, amely összegeket a könyvelésében szerepeltetett, továbbá a cég részéről a kölcsönök visszafizetése is megtörtént. A fellebbezéssel érintett ügyletben tehát a szerződések gazdasági eredménye egyértelműen kimutatható, ezért az elsőfokú adóhatóság jogszerűen vette figyelembe a tagi kölcsönöket az ellenőrzés során. A megállapítások jogszerűségét nem érinti az a kérdés, hogy az adózó tulajdonában álló társaság részéről mennyiben volt téves egyes számlák könyvelése.

A felperes keresetében elsődlegesen a határozatok megváltoztatását

és adófizetési kötelezettsége törlését, másodlagosan a hatályon kívül helyezésüket és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Előadta, megismételte és fenntartotta azt a közigazgatási eljárás során tett nyilatkozatát, miszerint a tagi kölcsönszerződések kiállítására könyvelői mulasztás miatt került sor, tekintettel arra, hogy a könyvelés a társaság készpénzes bevételeit tévedésből vevői folyószámlára könyvelte le. E tévedés csak 2005. áprilisában derült ki, ezért 2004. decemberre lehetett a könyvelés helyesbítését elvégezni. Állította, hogy nem rendelkezett olyan vagyonnal, amely 2004. évben eltitkolt jövedelme lett volna. Sem a tagi kölcsönök nyújtásakor nem volt adózatlan jövedelme, sem pedig a tagi kölcsönök visszafizetésekor nem rendelkezett a kölcsönszerződésekben, és a visszafizetési dokumentumban megnevezett összegekkel, azok mindig is a Kft. készpénzvagyonához tartoztak, a kölcsönszerződések megkötésekor, és a visszafizetéseket követően is.

A felperes vitatta a nemzetközi megkeresés szükségességét, hogy az bármiféle kapcsolatban lett volna adózásával, továbbá, hogy a 2004. évre vonatkozó adóhatósági megállapítások elévülési ideje megszakadt volna.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Álláspontja szerint az adóhatóság eljárási jogszabálysértést nem valósított meg. A kellően feltárt tényállásra megalapozott döntést hozott, helytállóan alkalmazott becslést, amelynek alapján megállapított jogkövetkezmények jogszerűek. Azáltal, hogy a céget illető bevételekkel a felperes sajátjaként rendelkezett, fel kell vállalnia az adójogi és az esetleges büntetőjogi következményeket. Az adóhatóság megállapította, hogy nem került minden esetben a Kft. által kibocsátott számla ellenértéke közvetlenül a cég javára bevételezésre, azzal az adózó rendelkezett. A felperes az ellenőrzés kezdetén akként nyilatkozott, hogy a Kft. részére tagi kölcsönt nyújtott, e nyilatkozatát az adóhatározatokban felsorolt és megvizsgált bizonyítékok alátámasztották. Későbbi, megváltoztatott nyilatkozata a könyvelői tévedésről önmagában nem elégséges bizonyíték a közigazgatási eljárásban részletezett és értékelte bizonyítékok összevetésével megállapított tényállás megdöntésére.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozatalát kérte. Megjelölte a Kúria eljárására irányadó törvényhelyeket, így a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 270.§ /2/ bekezdését, a 273.§ /3/ bekezdését, a 274.§ /1/ bekezdését, a 275.§ /4/ bekezdését, továbbá az Art.-nek az adóhatóság bizonyítási kötelezettségéről, a bizonyítási eszközökről rendelkező 97.§ /4/-/5/ bekezdéseit, továbbá a becslést szabályozó 108.§ /1/ és /2/ bekezdéseit. A felperes szerint az adóhatóság, továbbá az elsőfokú bíróság jogszabálysértése abban

foglalható össze, hogy a tényállást kellően nem derítették fel, a becslésre vonatkozó jogszabályi lehetőséget indokolatlanul, az elévülésre vonatkozó szabályokat a jogszabálytól eltérően alkalmazták, továbbá a bírósági eljárásban - a spanyol megkeresésre küldött - angol nyelvű válasziratot használtak fel bizonyítékként, annak hiteles fordítása nélkül. E körben a felperes hivatkozott a Pp. nyelvhasználatot rendező alapelveire /6.§ /1/, /3/ bekezdés/, előadva, hogy a válaszirat magyar nyelvű fordítását a közigazgatási eljárásban bemutatták, azonban annak tartalma a spanyol magánszeméllyel kapcsolatos, és így az Art. 164.§ /1/ bekezdése szerinti adó megállapításához való jog elévülésének megszakadása reá nem vonatkozhat.

A felperes felülvizsgálati kérelmében lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat, becsatolt egy 2012. július 25-én kelt könyvelési szolgáltatást végző egyéni vállalkozói nyilatkozatot és egy 2012. július 27-ei keltezésű könyvszakértői véleményt.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Elsődlegesen rögzíti a Kúria, hogy a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése értelmében a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt, a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúriának tehát a felperes által a felülvizsgálati kérelméhez mellékleteként benyújtott, az elsőfokú ítélet meghozatalát követően keletkezett bizonyítékai értékelésére nincsen jogszabályi lehetősége.

Az Art. 97.§ /4/ bekezdése szerint ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Az /5/ bekezdés előírja, hogy bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy az elsőfokú adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette akkor, amikor felperes ügyében külföldi adóhatóságot keresett meg. A válaszirat tartalmát felperes - általa elismerten - a közigazgatási eljárás során megismerte, az abban foglaltak alapján állapította meg az adóhatóság, hogy felperesnek spanyol magánszeméllyel

kapcsolatos gazdasági tevékenysége - a közérdekű bejelentésben foglaltak ellenére - nem nyert bizonyítást, így ekörben adóterhet eredményező megállapítást sem tett.

Az alperes által a perben benyújtott, a spanyol adóhatóság adatközlését tartalmazó, fordítás nélküli iratnak az elsőfokú bíróság a magyar adóhatósághoz történt megérkezése időpontját (érkeztetését: „APEH által alkalmazott vonalkód, érkeztető bélyegző, dátum”) vizsgálta az elévülés időtartama miatt, amely független - amint ezt a jogerős ítélet helyesen tartalmazza - a /felperes által egyébként már a közigazgatási eljárásban megismert/ tartalmától. Nem sértett tehát nyelvhasználattal kapcsolatos alapelvei rendelkezéseket az elsőfokú bíróság, és arra is helytállóan mutatott rá, hogy az Art. 164.§-ának 2008. december 10-től hatályos /10/ bekezdése szerint a külföldi adóhatóság megkereséséről szóló értesítés postára adásától a külföldi adóhatóság válaszának megérkezéséig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik. A felperes adóügyében a külföldi adóhatóság megkeresése bizonyított tény, a megkereséssel kapcsolatos elévülési szabályokat az Art. rendezi, e körben a felperes jogsértést az adóhatóság részéről nem bizonyított, keresetének teljes körűen alaptalan vonatkozó részét az elsőfokú bíróság jogszerűen utasította el.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az Art. rendelkezéseit az adóhatóság alkalmazza, az elsőfokú bíróság eljárására irányadó Pp. rendelkezéseinek a mikénti alkalmazását (a 6.§ /1/, /3/ bekezdésein túl) a felperes nem kifogásolta.

Az Art. 108.§-ának /1/ bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Az Art. 109.§-ának /1/ bekezdése értelmében ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a beállási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben - figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

Az Art. 108.§-ának /2/ bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, azonban az Art. 109.§-ának /3/ bekezdése lehetőséget szabályoz az

adózonak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

E pertípusban, az ügynevezett vagyonosodási eljárásban meghozott adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el.

Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség, és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján lefolytatott bizonyítási eljárást, az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy az alperes határozatában a becslés alkalmazásának a feltételeit bizonyította, az adó alapjának valószínűsítését jogszerűen végezte, a felperes azonban a becsült adóalaptól való eltérést hitelt érdemlően nem igazolta. Kifejtette továbbá, hogy az alperes részletezte határozatában mindazon bizonyítékokat /adózó nyilatkozata, a Kft. könyvelése, a főkönyvi katonok, kölcsönszerződések/, amelyek igazolták felperes részéről a Kft.-nek történt tagi kölcsönök nyújtását, illetve azok visszafizetését. Az érvényes kölcsönszerződéseknek megfelelően került sor a könyvelésre, amely így a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15.§ /3/ bekezdése, 16.§ /3/ bekezdése alapján a valódiság követelményének megfelelt. A pénzmozgások megtörténtét a felperes sem vitatta, a tagi kölcsönök nyújtásához szükséges, a felperes által megjelölt forrást /szülői kölcsön/ az adóhatóság elfogadta és a mérlegbe be is állította.

A jogerős ítéletben jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében felperesnek mind az eljárási jogi, mind pedig az anyagi jogi jogszabálysértésekre alapított keresetrészeire vonatkozó döntését tételesen és részletesen megindokolta. Ismertette az alkalmazott jogszabályokat, logikusan értékelte a bizonyítékokat, azok adóhatósági minősítését, és kifejtette álláspontját az egyes

bizonyítékok bizonyító erejéről. Az elsőfokú bíróság eljárási jogi és anyagi jogi jogsértés nélkül állapította meg a kereseti kérelem keretei között, az irányadó tényállásra figyelemmel, hogy az adóhatóság bizonyította a becslés alkalmazását, jogalapját, annak alkalmazott módszere jogszerű volt, az adóhatóság határozati megállapításait és jogkövetkezményeit a felperes bizonyítatlan keresetével pedig nem cáfolta meg. A felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett érvelése lényegében a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésére irányult, amire a Kúriának nincs jogszabályi lehetősége.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2013. október 17.

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