

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.622/2012/5.szám

A Kúria a dr. Fülöp Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Novoth Zoltán György jogtanácsos által képviselt alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. május 30. napján kelt 25.K.33.384/2010/27. számú ítélete ellen a felperes által 28. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 25.K.33.384/2010/27. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 75.000 (azaz hetvenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 317.500 (azaz háromszáztizenhétezer-ötszáz) felhívásra forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Megyei Igazgatósága valamennyi adónemre kiterjedő ellenőrzést végzett a felperesnél 2003., 2004. évekre. A vizsgálat megállapításait tartalmazó elsőfokú határozat 2006. április 12-én emelkedett jogerőre.

Az ellenőrzés lezárását követően az alperes 2007. június 14-én az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 116.§ /1/ bekezdés c.) pontja alapján felülellenőrzést rendelt el a felperesnél.

A 07/14/425/3. számú megbízólevéllel lefolytatott felülellenőrzés során hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2008. április 25. napján kelt határozatával megsemmisítette, és új eljárás lefolytatását rendelte el. Az alperes rögzítette határozatában, hogy: „a felülellenőrzés feltételei fennálltak, ugyanis az adózó tulajdonában álló cégek ellenőrzése során megállapítást nyert, hogy

a vizsgálattal lezárt időszakban tagi kölcsönt nyújtott, illetve üzletrészt vásárolt. Ezek a körülmények az alapellenőrzés során nem voltak ismertek. A felülellenőrzés elrendelésének a hat hónapos határideje az Art. 116.§ /3/ bekezdése szerint attól az időponttól számítandó, amikor az új tény, körülmény az adóhatóság tudomására jutott. Az új tény, körülmény 2007. február 15-én jutott az adóhatóság tudomására, a felülellenőrzés elrendelésére 2007. június 14-én került sor, a jogszerűség szempontjából nem releváns a fellebbezés azon hivatkozása, hogy az elsőfokú határozat jogerőre emelkedésétől 18 hónap telt el."

A 09/14/425/15. számú megbízólevéllel lefolytatott új eljárás eredményeként az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Felülellenőrzési Főosztálya /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ megismételt eljárásban a 2010. január 18. napján kelt határozatával az APEH Megyei Igazgatósága határozatát megváltoztatta, a felperest személyi jövedelemadó /szja/ adónemben 2004. évre 3.175.476 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 1.587.738 Ft adóbírság és 1.320.467 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Döntését az Art. 108.§ /1/-/2/ bekezdései, 109.§ /1/-/3/ bekezdései, 97.§ /4/ bekezdése, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 4.§ /1/ bekezdése, 28.§ /1/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint az ellenőrzés 2003. évre 12.115.725 Ft, 2004. évre 8.860.424 Ft egyéb jövedelmet állapított meg az adózó terhére, mivel az összegekre a korábbi években vallott jövedelme nem nyújthatott fedezetet, és az adózó olyan jogviszonyt, amelyből e jövedelme származott, nem igazolt. A 2003. évi adó megállapításához való jog elévült, a 2004. évi adóalap után adókülönbözet keletkezett az adózó terhére.

Az elsőfokú hatóság határozatában rögzítette, hogy az adózó 2003. évben több alkalommal - összesen 13.480.000 Ft összeget - J. T.-tól kapott kölcsön, aki az összegeket a felperes bankszámlájára utalta. J. T. 2009. október 20-i tanúvallomása szerint lakossági folyószámláról több alkalommal utalt át kölcsönként különböző nagyságrendű összegeket a felperes lakossági folyószámlájára, a kölcsönökről írásos kölcsönszerződés nem készült, szóbeli megegyezés alapján a felperes a kölcsönöket napokon, heteken belül minden esetben készpénzben visszafizette, egymással szemben tartozásuk nincs. A felülellenőrzés a pénzforgalmi mérlegben a kölcsön készpénzben történő visszafizetését szerződés hiányában a kölcsön nyújtásától számított egy hónap múlva vette figyelembe.

A határozat tartalmazza továbbá, hogy a felülellenőrzés kronologikus sorrendben vette figyelembe az adózó készpénz bevételeit és kiadásait. A pénzforgalmi mérleg 2003. és 2004. évekre a benne szereplő adatokat időrendi sorrendben, napi bontásban tartalmazza, azaz a készpénzbevételek mindig a következő készpénzkiadások pénzügyi forrásaként szolgálnak. Azok a bevételek,

amelyeket az adózó bankszámlájára utaltak, a táblázatban nem szerepelnek, akkor jelennek meg a bevétel oszlopban, amikor adózó készpénz formájában felveszi, mivel csak ekkor tudja azt a készpénzes kiadások forrásaként felhasználni, ameddig a bankszámlán van, az csak az utalások fedezeteként szolgálhat. Az adóhatóság rögzítette továbbá a felperes azon nyilatkozatát is, hogy a családjában két felnőtt és két gyermek van, a vizsgált időszakban a családjában ő volt az egyedüli kereső és rajta kívül még három eltartott él, akiknek jövedelmük nem volt, a feleségével nem adóköteles jövedelemként két gyermek után kaptak családi pótlékot. A családi pótlék összegét a felülellenőrzés a pénzforgalmi mérlegben minden hónap első napján vette figyelembe.

Az adózó 2007. szeptember 5-én kelt írásos nyilatkozata szerint 2003. január 1-jén 30.000.000 Ft készpénzkészlettel rendelkezett, aminek a meglétét igazolni nem tudta. Az adózó részéről történő bizonyítás hiánya miatt az elsőfokú hatóság nem fogadta el felperesnek a 2002. évi készpénz megtakarítására tett nyilatkozatát, így a felülellenőrzés által készített pénzforgalmi mérleg szerint az adózó 2003. évi nyitó készpénz egyenlege 0 Ft.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. május 19. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta az adóhatározatokat jogalap ésösszepszerűség vonatkozásában is.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az alperes a döntése alapjául szolgáló tényeket, körülményeket az ügy elbírálásához szükséges mértékben feltárta, a rendelkezésre álló iratokra és azok együttes értékelésére alapította döntését. Felperesnek a hatósági eljárás során tett nyilatkozataira alaposan és kellő részletességgel kitért, a fellebbezésben foglaltakat teljes körűen és szabályszerű indokolással utasította el. Nem követett el szabálysértést eljárása során, alappal alkalmazta a becslést, maradéktalanul feltárta a tényállást, azt kellően bizonyította.

Az elsőfokú bíróság az alperes megállapításaival egyetértett és álláspontja szerint az adóhatóság anyagi jogi értelemben is helytálló határozatot hozott, a bizonyítékokat megfelelően értékelte. A felperes az általa megjelölt 30.000.000 Ft tekintetében nem tett eleget a vele szemben, a jogszabály által kötelezettségként előírt hitelt érdemlő igazolás feltételének, az eljárás során beszerzett iratok mind a felperes, mind a házastársa vonatkozásában nem támasztották alá a határozatokban összegzett forrásokon túli összegek rendelkezésre állását a vizsgálat kezdő időpontjában. Alaptalannak értékelte az elsőfokú bíróság az adózó igazolt jövedelemmel nem bíró házastársára, illetve Jónás Tamás nyújtott kölcsönére vonatkozó kifogásokat is, a felperes nem

terjesztett elő olyan bizonyítékot, amelyet az alperes határozatában foglalt bizonyítékokon felül értékelhető bizonyítékként figyelembe lehetett volna a per során venni.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új határozat hozatalára utasítását kérte.

A felülvizsgálati kérelem 1-6. oldalain csak és kizárólag a J. T.-től kapott kölcsön vonatkozásában fejtette ki részletesen álláspontját, vitatta az adóhatóság illetve a bíróság megállapításait. Hangsúlyozta, hogy J. T. vagyonmérlegében bevételként sem 2003-ban, sem 2004-ben nem szerepelnek az adóhatóság által felperes készpénzes kiadásaként nyilvántartott kölcsön visszafizetések. A revizorok a J. T.-nál lefolytatott ellenőrzés megállapításainak ismeretében az Art. 130.§-a alapján készpénzes kiadásként nem tüntethették volna fel a kölcsönök visszafizetését a vagyonmérlegében, miután ezek az összegek nem szerepeltek bevételként a másik fél pénzforgalmi mérlegében sem.

A felülvizsgálati kérelem 6., illetve utolsó: 7. oldala összefoglalóként tartalmazza, hogy az adóhatóság a tényállást nem tisztázta, a bizonyítási eljárást felületesen folytatta le, a javára szolgáló körülményeket meg sem kísérelte feltárni, megsértve ezzel az Art. 97.§ /4/, /6/ bekezdéseinek és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 50.§ /1/ bekezdésének rendelkezéseit.

A keresetében és az 1. számú előkészítő iratában is jelezte, hogy az adóhatározatok indokolása hiányos. Az adóhatóság eljárásával megsértette a Ket. 72.§ /1/ bekezdés e.) pontját, továbbá a gondos ügyintézés kötelezettségét, a határozatok ellentétesek az Art. 142.§ /1/ bekezdésének rendelkezéseivel is.

Az adóhatóság eljárása, a becslés alkalmazása ellentétes az Art. 108.§-109.§-inak rendelkezéseivel. Az adóhatóság jogszabálysértést követett el azzal, hogy - a fennálló házastársi vagyonközösség ellenére - feleségének a bevételeit nem vizsgálta, a házastársak forrásait elkülönítette, a megélhetési kiadások, hiteltörlesztések teljes összegét felperesi kiadásoknak tekintette.

A felülellenőrzés elrendelésének feltételei hiányoznak.

Az elsőfokú bíróság ítélete mind ezek okán, miután a keresetet elutasította, törvénysértő.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Közigazgatási perben a bíróság a Pp. XX. fejezetében található speciális szabályok alapján a felülvizsgálni kért határozat jogszerűségéről dönt a kereseti kérelem keretei között /Pp. 215.§/.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási /Pp. 260.§/, jogkérdésben felülvizsgálati /Pp. 270.§/ kérelmet terjeszthetnek elő.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság által megsértett jogszabályként a Pp. egy jogszabályhelyét sem jelölte meg, az adóhatóság által alkalmazott Art. és Ket. rendelkezésekre hivatkozott.

A felperes sem a házastársak forrásainak elszámolása, sem a felülellenőrzés elrendelésének körében a felülvizsgálati kérelmében jogszabályhelyet meg nem jelölt (azt az iraton számozottan és más beadványra történő hivatkozás nem pótolja/, így a Kúriának az elsőfokú bíróság ítéletének e tételekhez kapcsolódó részeit jogszerűség szempontjából nem volt mivel összevetnie.

Az Art. 2013. január 01-ig hatályban volt 130.§-a szerint az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazon jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.

Az alperes - felperes által nem cáfolt - nyilatkozata szerint J. T. adóellenőrzése során a felperessel folytatott kölcsönügyletét az adóhatóság nem minősítette, arra vonatkozóan megállapítást nem tett, így nemlétező megállapítással sem azonosan, sem ellentétesen dönteni nem lehetséges. Az Art. 130.§-ának azon törvényi előírása, hogy „ugyanazon jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően” hiányzik J. T. és a felperes adóellenőrzéséből (J. T. esetében ugyanis a felperessel folytatott kölcsönügyletet az adóhatóság nem minősítette), amelyből következően e jogszabályhelyet az alperes nem sérthette meg.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás

során az adózó terhére értékelhető /Art. 97.§ /6/ bekezdés/.

Az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése szerint az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást. 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 /1/ bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Ha az adóhatóság a bizonyítási eljárás során a becslés módszerét alkalmazza, mint ahogyan a felperes ügyében jogszerűen tette, a valós adó alapját valószínűsítene kell. 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 adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

A vizsgálattal érintett időszakra a felperes-adózó volt köteles igazolni azt, hogy bevételeinek adatai a valósággal egyezők. Kiadásainak fedezetéről a felperes bír ismerettel, ezért annak bizonyítása, hogy kitől, mikor, miért és mennyi összeget kapott, azt mire fordította, a felperest terhelte. Az adóhatóság az általa beszerzett, illetve a felperes által beterjesztett bizonyítékok alapján volt köteles döntenie, a meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben biztosított.

Az 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. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/.

Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, és nem állapított meg az ügy érdemi elbírálására kiható, igazolt eljárási jogszabálysértést. Az elsőfokú bíróság a közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség

alapján lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést a kereseti kérelem keretei között, a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, a tanúvallomást, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a felperes keresete nem alapos.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján, az elsőfokú ítélettel és az adóhatározatokkal való tételes átvizsgálás során a Kúria nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében nem iratellenes, precíz és részletes tényállást rögzített, logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta a keresetet elutasító döntését. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak felülvéleményezést nem alapoztak meg.

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 felperes a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről és mértékéről 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. november 14.

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

