

**A KÚRIA**  
***mint felülvizsgálati bíróság***

Kfv.V. 35.410/2013/5.szám

A Kúria a dr. Varga Árpád József egyéni ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Erzsébet 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 8. napján kelt 16.K.28.008/2013/2. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

**í t é l e t e t:**

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.28.008/2013/2. számú ítéletének nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 971.100 (kilencszázhetvenegyezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

**I n d o k o l á s**

Az adóhatóság a felperesnél személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) adónemben 2003-2006. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió során becslést alkalmazott, készpénzforgalmi vagyommérleget állított fel, amelyben megállapította, hogy a felperesnek 2005. évre 18.848.245 Ft, 2006. évre pedig 20.976.850 Ft forráshiánya keletkezett. Ezeket az összegeket egyéb jogcímen megszerzett jövedelemnek minősítette.

Az elsőfokú határozatban az adóhatóság kötelezte a felperest 2005-2006. évekre mindösszesen 14.713.999 Ft szja adóhiánynak minősülő adókülönbözetet megfizetésére, 7.356.749 Ft adóbírsággal sújtotta, 4.194.742 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2009. május 7. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot, helyes indokaira tekintettel, helybenhagyta. Érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108-109. §-aira, 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) és (2) bekezdéseire, 165. §-ára alapította. Határozatában utalt arra, hogy a felperes fellebbezésében, illetve a fellebbezés kiegészítésében előadott készpénzfelvételek fedezetül szolgáló bankhitel figyelembe vételre került.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére előírt fizetési kötelezettség törlését, másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját és azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. Előadása szerint forráshiánya nem keletkezett. E körben hivatkozott ikertestvérétől, más magánszemélyektől, illetve a K. Kft.-től (a továbbiakban: kft.) kapott 46.600.000 Ft, 53.850.000 Ft, illetve 45.000.000 Ft kölcsönre. Kifejtette továbbá azt is, hogy az általa vásárolt ingatlan vételárának részletekben történő kifizetésére nem a vagyonmérlegben szereplő időpontokban került sor, és indítványozta igazságügyi szakértő kirendelését.

Az elsőfokú bíróság a perben lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként hozott jogerős ítéletében az alperes határozatát akként változtatta meg, hogy a vagyonmérlegben szereplő 2005. november 10. napján feltüntetett 15.000.000 Ft-os forráshiányhoz tartozó adókötelezettséget, adóbírságot és késedelmi pótlékot illetően az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Fennállt a becslés jogalapja. Az adóhatóság által felállított vagyonmérleg kizárólag egy tételben hibás, mivel az ingatlan vásárlás kapcsán a második részlet kiegyenlítésére nem 2005. november 10-én, hanem 2005. november 15-én került sor. A vagyonmérlegben szereplő egyéb tételeket a felperes alaptalanul vitatta. Az általa indítványozott és lefolytatott bizonyítási eljárás, így a szakértői bizonyítás sem eredményezi az alperesi határozattól eltérő tényállás megállapítását.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelmének teljes körűen helyt adó határozat meghozatalát. Érvelése szerint a jogerős ítélet keresetet elutasító része nem felel meg az Art. 97. § (3)-(6) bekezdéseiben, 109. § (1) bekezdésében, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontjában és a Pp. 339/B. §-ában foglaltaknak. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság csak a 15.000.000 Ft-ot fogadott el, mint forrást és figyelmen kívül hagyta az ingatlan vásárlás kapcsán a vételár fizetés részleteinek ütemezését, az ingatlan értékesítésének időpontját, az ikertestvérétől, magánszemélyektől és a Kft.-től kapott kölcsönöket, illetve ezek felhasználását. Csatolta ikertestvére örökösének kézzel írt nyilatkozatát azzal, hogy a kölcsönszerződésekkel és visszafizetésekkel kapcsolatos igazolások eredeti példányait a felülvizsgálati eljárási tárgyaláson kívánja bemutatni.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nem lehet hivatkozni alapeljárás során fel nem merült, ennél fogva el nem bírált új tényre, körülményre, jogcímre. (BH2002.283., EBH2002.653.) A Kúria ezért nem vonhatta értékelési körébe a felperes által kizárólag a rendkívüli jogorvoslati eljárás során hivatkozott bizonyítékot.

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a Pp.275. § értelmében a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH.2002.29., EBH2012.179.).

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 bírósággal, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet - a felperesi előadással szemben - teljes körűen megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az ebben megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű, és okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyítékértékelésen alapul. A Kúria teljes körűen osztja az elsőfokú ítéletben kifejtett jogi álláspontot, ezért annak megismétlése nélkül, a felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel, csupán a következőkre kíván rámutatni:

A revízió során a felperes meghatalmazott útján járt el és az ellenőrzési jegyzőkönyvre nem tett észrevételt, ezért az elsőfokú határozat jogszerűen alapult a jegyzőkönyvön. A felperes az elsőfokú határozat elleni fellebbezésében hivatkozott arra, hogy korábbi meghatalmazottja többszöri kérése ellenére sem tájékoztatta a vizsgálat eredményeiről, ezért a meghatalmazást visszavonta és határidő biztosítását kérte. Ennek az adóhatóság helyt adott, de a fellebbezés kiegészítésére, pontosítására nem került sor. A hiánypótlási felhívást a felperes az adóhatóság felhívására teljesítette. Az alperes a fellebbezésben előadottakat azért nem fogadta el, mert a nyitóegyenleg meghatározása során a hivatkozott készpénzfelvételek már figyelembe vételre kerültek, és ezt a későbbiekben a felperes nem vitatta.

Az alperes határozata megfelel a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltaknak, mivel a jogorvoslati eljárást az Art. 138. § (1) bekezdése alapján eljárva folytatta le és határozatának indokolása, a felperesi előadással ellentétben, a 3-7. oldalon tartalmaz tényállást, bizonyíték értékelést, illetve a további bizonyítás mellőzésének indokait is rögzíti.

Az elsőfokú bíróság, mivel a felperes igazolta, hogy személyi sérüléssel járó bűncselekmény sértettje lett, több alkalommal biztosított lehetőséget arra, hogy a felperes a perben a bizonyítékait előterjeszthesse, helyt adott a szakértő kirendelésére irányuló bizonyítási indítványnak is, a szakértő meghallgatásra is sor került a peres eljárás során.

A rendelkezésre álló adatok szerint az adóhatóság nyilatkoztatta a felperest, engedélyezte számára az iratrendezeit, adatgyűjtést, számlavezető pénzügyintézeteket megkereste, megvizsgálta a Kft.

könyvelését is és figyelembe vette a gépjármű nyilvántartás, cégnyilvántartás, ingatlan-nyilvántartás, adóhatósági adatbázis adatait is, tehát eleget tett az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének. Iratszerűen, és helytálló következtetésekkel állapította meg, hogy a felperes vizsgált időszak adómentes, bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső, de igazoltan megszerzett jövedelmei nem álltak arányban az életvitelre fordított kiadásokkal és vagyongyarapodással, ezért fennállt az Art. 109. § (1) bekezdése szerinti becslés alkalmazásának jogalapja. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. A becslési eljárás során továbbá a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem az adózó javára, hanem a terhére kell értékelni az Art. 97. § (6) bekezdése szerinti szabályozásból következően.

2008. április 14-én a felperes úgy nyilatkozott, hogy ikertestvérétől kapott kölcsönt a lakásvásárláshoz, amit később ingatlan értékesítéséből származó bevételéből visszaadott, de erre nézve bizonyítékokat nem csatolt. Az adóhatóság emiatt felhívta hiánypótlásra és iratcsatolásra, de a felperes ennek nem tett eleget, ezért a revízió ismételten végzésben hívta fel a felperest iratcsatolásra. Jogszerű tehát az a megállapítás, mely szerint a felperes a közigazgatási eljárás során a testvéri kölcsönrel kapcsolatos bizonyítékokat nem csatolt be. A felperes ikertestvére 2006. december 16-án elhalálozott, és ahogyan arra az elsőfokú bíróság iratszerűen utalt, az ikertestvér szja bevallást legutoljára 1995. évben nyújtott be, kifizetői adatszolgáltatás sem érkezett az adóhatósághoz általa megszerzett adóköteles jövedelemről és az illetékhivatal adatszolgáltatása szerint mindösszesen 2000. évben értékesített ingatlant, azt is 800.000 Ft értékben. A felperes, ahogyan arra az elsőfokú bíróság szintén iratszerűen utalt, kizárólag az első tárgyaláson nyújtott be, akkor is másolatban a kölcsön szerződéseket és átvételi elismervényeket ikertestvérétől származó kölcsön alátámasztása érdekében. A kölcsönszerződések és az átvételi elismervények 46.500.000 Ft-ról szólnak, ezek közül azonban a legutolsó kölcsönnyújtás 2003. december 8-i keltezésű. Az elsőfokú bíróság tehát helytállóan rögzítette, hogy semmilyen olyan adat nem áll rendelkezése, amely a másolatban becsatolt dokumentumokban foglaltak megtörténtét alátámasztaná, a pénzösszegek tényleges átadását vagy visszafizetését bizonyítaná és alkalmas lenne annak hitelt érdemlő igazolására is, hogy ezek az összegek még a vizsgált időszakban is a felperes rendelkezésre álltak volna és ezek szolgáltak volna a perben vitatott forráshiányok fedezeteként.

A felperes a per során ezt követően csatolt kilenc olyan

kölcsönszerződést, amelyekre korábban a közigazgatási és a peres eljárás során egyáltalán nem hivatkozott. Ezek 53.850.000 Ft magánszemélyek által nyújtott kölcsönre vonatkoztak, de pénzmozgást, tényleges pénzáradást, visszaadást igazoló hitelt érdemlő dokumentumok nem kerültek becsatolásra. E körben egyéb bizonyítási indítvány sem került előterjesztésre, ennél fogva helytálló és okszerű bizonyíték értékelés alapján rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy hitelt érdemlő adatokkal a felperes által e körben előadottak nem nyertek bizonyítást.

A felperesi előadással ellentétben a jogerős ítélet indokát adja annak, hogy miért fogta el forrásként a 15.000.000 Ft-ot és annak is, hogy az ezt meghaladó egyéb Kft.-től származó kölcsön kapcsán mely oknál fogva nem adott helyt a keresetnek. Egyértelműen utal arra, hogy a tényleges készpénzáradást, átvételt a felperes folyószámla adatokkal, pénzfelvétellel, más okirattal az adóigazgatási és a peres eljárásban sem igazolta, a szakértői vélemény sem támasztja alá a 15.000.000 Ft-ot meghaladó összegű tényleges készpénzáradást, illetve átvételt. (Jogerős ítélet 7. oldal utolsó bekezdés, 8. oldal, 9. oldal első és második bekezdései.) A felperesi előadással szemben a szakértői vélemény egyértelműen rögzíti, hogy a szakértőnek nem volt feladata a dokumentumok valóságosságának vizsgálata, illetve az már nem is volt lehetséges, ennél fogva a szakértő véleményét csak a könyvelési bejegyzések és a rendelkezésére álló adatok alapján tehette meg.

A felperes tévesen hivatkozott a Pp. 339/B.- §-ában foglaltak megsértésére, mivel e perben keresettel és felülvizsgálati kérelemmel támadott határozatok nem mérlegelési jogkörben meghozott döntések, a bizonyítékok értékelése nem azonosítható a mérlegelési jogkörben hozott határozattal. (KGD2013.104., EBH2013.K.46.).

A felperes felülvizsgálati kérelme tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhetett sor, mert az előzőekben részletezettekre figyelemmel a jogerős ítélet eljárási jogszabálysértés nélkül meghozott olyan érdemi határozat, amely megfelel a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek is.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. §-a folytán alkalmazandó Pp. 78. §

(1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2014. április 24.

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