

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv. I. 35.365/2013/5.szám

A Kúria a Dr. Krancz Mária Ügyvédi Iroda (fél címe ügyintéző ügyvéd dr. Krancz Mária) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Stomfai Ramóna jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 26-án kelt 8.K.27.036/2013/6. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.036/2013/6. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés került lefolytatásra 2004-2008. évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó adónemben. Az alperesi megsemmisítő határozat következtében lefolytatott új eljárás keretében már csak 2005-2008. évekre vonatkozóan folytatott le személyi jövedelemadó vizsgálatot a hatóság, melynek alapján 2007. évre 4.597.665 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg. A 2005. évre elévülés miatt, 2006. és 2008. évekre jogalap hiányába nem tett megállapítást. Az alperes 2012. június 11. napján kelt 1842308428 számú határozatával a felperesi fellebbezést elutasította, ugyanakkor az első fokú határozatot részben megváltoztatta. Osztotta azt az első fokú adóhatósági megállapítást, hogy a felperes jövedelme a vizsgált időszakban nem állt arányban a tagi kölcsönre, a gazdasági társaságokban szerzett részesedésre, a személygépkocsi vásárlásra, valamint a pénzügyi betétekre fordított kiadásokkal, ezért a becslés jogalapja fennállt.

A felperes keresetében több tétel tekintetében vitatta az alperesi határozat jogszerűségét, így: a ... Kft-től (továbbiakban: Kft.)

felvett osztalék, a gépjármű vásárlásra fordított összeg, az adóhatóság által kiadásként megállapított 6 millió forint, valamint a 2005. évre vonatkozó éves és napi kronológia szerint megállapított becslési módszer eltéréseiből adódó különbözetei vonatkozásában. Ezen túlmenően eljárási jogszabálysértéseket is megjelölt.

A felperes keresetének az első fokú bíróság részben helyt adott és a gépjármű vételárával kapcsolatos alperesi megállapítást jogszabálysértőnek nyilvánította, s e körben kötelezte az alperest új határozat hozatalára, míg a többi kereseti támadást alaptalannak minősítette. Hangsúlyozta, hogy az alperes helytállóan hivatkozott a 2004-2005. évek vonatkozásában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 164. § (1) bekezdésében foglalt elévülésre. Ebből következően az elévült évekre vonatkozóan alkalmazott módszer, a felállított elévülési időszakra vonatkozó pénzforgalmi mérlegben kimutatott adatok adójogi következményeinek levonása nem jogszabálysértő. A 2004. évi pénzforgalmi mérleg nyitó összege is helytállóan került megállapításra. Megfelelően rögzítette, hogy a felperes a Kft-től kapott kölcsön és osztalék bevételeket ugyan megszerezte, azonban azok rendelkezésre állását igazolni nem tudta, illetve a vitatott 6 millió forint értékelése is helyesen történt az alperes részéről. Nem találta megalapozottnak a felperesnek az eljárási jogszabálysértésre vonatkozó kifogásait, ugyan a jogszabálysértések valóban fennálltak, azonban azonban az érdemi döntésre kihatással nem voltak.

A jogerős ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet a felperes terjesztett elő, elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a keresetének teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az első fokon eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása iránt. Változatlanul kérte a Kft-től 2003. májusában kapott összeg 2004. január 1-jei időpontban való rendelkezésre állásának megállapítását azzal az indokkal, hogy az adóhatóság a közigazgatási eljárásban forrásként fogadta el a 2003. júniusában bankszámláról felvett és 2003. szeptemberében édesanyjától kapott összeg rendelkezésre állását. Kifogásolta, hogy a jogerős ítélet nem rendelkezett arról, hogy az adóhatóság minden adóévben jogszerűen alkalmazta-e a becslési módszerét, illetve annak ellenére terhelte a felperesre a bizonyítási kötelezettséget, hogy az elévült időszakokban a becslés lefolytatásának jogalapja nem állt fenn, hiszen aránytalanság, negatív forrás nem volt megállapítható. Hangsúlyozta, hogy az ellenőrzés megkezdésekor nem volt elévült adóév, így a teljes vizsgálat kötelezettsége az adóhatóságot minden adóév tekintetében terhelte, azonban a 4 évig tartó adóellenőrzés során az időmúlás következményeként a felperesre hárította át úgy, hogy folyton új nyitó időpont tekintetében írt elő bizonyítási kötelezettséget. Az

alperes az elévült és el nem évült évek tekintetében eltérő módszert alkalmazott. Az éves kronológia, amely az elévült éveknél kerül alkalmazásra, azt jelenti, hogy a bevételek és a kiadások egymással matematikailag ellentételezésre kerülnek, és a negatív egyenleget az ezt követő pozitív bevételekkel csökkentik. Ugyanakkor az el nem elévült időszak esetében a napi kronológia került alkalmazásra. A két metódus eltérő adóalaphoz vezet. A 2005-ös elévült adóév miatt ez 2007-es adóévre 1,8 millió forintot meghaladó többlet adóteher megállapítását eredményezett. Nem értett egyet azzal, hogy az alperesnek csak azokban az években kell igazolnia a becslés jogalapjának fennállását, amelyre nézve megállapítást tett. Ez ellentétes a jogszabály rendelkezésével, mert az Art. 108. § (2) bekezdése ilyen szűkítést nem tartalmaz. Nézete szerint a becslés jogalapját az alperesnek minden adóévre nézve vizsgálni és bizonyítani kell és amennyiben a becslés feltételei az adott évben nem állnak fenn, ott nem becslést, hanem dokumentális ellenőrzést kellett volna végeznie. Emiatt az alperes megsértette az Art. 2. § (1) bekezdésében foglalt, a jogok rendeltetésszerű gyakorlására vonatkozó alapelvet. A Kft-től osztalék és tagi kölcsön visszafizetése jogcímén kapott összeg tekintetében a bizonyítási kötelezettség rá történő hárítását kifogásolta. Miután ez év tekintetében a becslés jogalapja nem állt fenn, így az alperesnek kellett volna igazolnia, hogy az innen származó összeget mikor, milyen formában fektette be és az miért nem állt rendelkezésére. A volt házastársa bankszámlájára befizetett 6 millió forinttal kapcsolatban arra utalt, hogy ez a tényállás a keresettel felülvizsgált másodfokú határozatban szerepel tényállási elemként, mellyel szemben a közigazgatási eljárásban jogorvoslati lehetőségét nem gyakorolta. A tényállást a bíróság sem tisztázta, volt házastársa nyilatkozatát a bíróság semmilyen módon nem értékelte, az okiratokat nem vizsgálta, illetőleg nem indokolta, hogy azokat miért nem vette figyelembe az ítélet meghozatala során. Változatlanul súlyos eljárási jogszabálysértésnek tekintette, hogy az új eljárásban a felperes által átvett értesítésben feltüntetett adóellenőrök nem rendelkeztek megbízólevéllel, mert az bizonyítottan később került részükre kiállításra. A közjegyzői kapcsolódó vizsgálat lefolytatása indokolatlan volt, azzal az alperes túllépte az ellenőrzési határidőt, mégis az ítélet ennek következményeit nem vonta le. Vitatta továbbá az ítélet Pp. 206. § (1), 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak való megfeleléseit, illetve állította, az ügy érdemére kiható törvénysértés tekintetében a logikai ellentmondást hordozó ténybeli következtetés fennállását.

Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem alapos.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97. § (4)-(5) bekezdései tartalmazzák. Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást. Az Art. 109. § (1) bekezdése értelmében, ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége. Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Amennyiben 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. § (2) bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, azonban az Art. 109. § (3) bekezdése lehetőséget ad az adózónak arra, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

A perrel érintett bevallások utólagos ellenőrzése során a felperes volt köteles igazolni azt, hogy bevallásainak adatai a valósággal egyezők. Kiadásainak fedezetéről a felperes bírt ismerettel, ezért annak bizonyítása, hogy mikor mennyi bevétele volt, azt mire fordította, a felperest terhelte. Az adóhatóság az általa feltárt, illetve a felperes által beterjesztett bizonyítékok alapján volt köteles döntenie. Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a Pp. 324. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 164. § (1) bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Ebből következően a keresetben állított plusz források meglétét a felperes volt köteles bizonyítani a perben, ez a bizonyítási kötelezettsége azonban nemcsak arra terjed ki, hogy ezeket a bevételeket az adott évben megszerezte, hanem arra is, hogy az elévüléssel nem érintett időszakban azok hitelt érdemlően rendelkezésére álltak. Így a felperest terhelte annak hitelt érdemlő bizonyítása, hogy 2004. január 1-jén a nyitó mérleg megállapításának napján a Kft-től kapott osztalék és kölcsön még rendelkezésére állt. Helyesen utalt az alperes az írásbeli ellenkérelmében arra, hogy bár a bizonyítékok igazolták, hogy a felperes 2003. májusában jövedelmet szerzett, mégsem került igazolásra a 2004. január 1-jei rendelkezésre állás. Abból pedig, hogy az alperes egy hónappal későbbi összeg rendelkezésre állását elfogadta, még nem következik, hogy ezen megszerzett bevételek tekintetében is ilyen elfogadási kötelezettsége állna fenn.

Nem alapos a felperesnek a volt házastársa bankszámlájára befizetett pénzösszeg forrásának megjelölésére vonatkozó állítása sem. E tekintetben az adóhatóság határozatában és ellenkérelmében

részletes, kimerítő nyilatkozatot tett, amelyet jogszerűen fogadott el az első fokú bíróság. E két tétellel kapcsolatban osztja a Kúria azt az alperesi felvetést, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme kifejezetten az első fokú bíróság által már értékelt bizonyítékok felülmérlegelésére irányult. A felülvizsgálati eljárásban viszont *nincs helye bizonyítás felvételének*, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek.

Az elévüléssel érintett évekre vonatkozóan részletesebb vagyonszerűség felállítására az alperesnek nem volt kötelezettsége, hiszen az csak a nyitó tétel szempontjából bír jelentőséggel. A pénzforgalmi szemléletű vagyonszerűség az Art. 108. § (5) bekezdése értelmében becslési bizonyítási módszer, melyet a felperes által felhozott érvek nem tették kétségesse. Az adóhatóság következetesen alkalmazta a kronologikus pénzforgalmi mérlegmódszert oly módon, hogy figyelembe vette az egyes évek adójogi sajátosságait. Az elévülésre tekintettel a 2004-2005. évekre adómegállapítást nem tehetett, ezért ezekre az évekre a mérleget az éves kronológia szerint, míg a több év tekintetében a napi kronológia szabályai szerint készítette el. A becslés jogalapja a felperes esetében fennállt, a kronologikus pénzforgalmi mérleg a Kúria által is elfogadottan a legmegfelelőbb becslési módszer. Helyesen utalt az alperes arra, hogy a különböző évekre elkészített pénzforgalmi mérlegek eltérő célt szolgáltak. Míg az elévült évek esetében a felperes rendelkezésre álló készpénzállomány összegének kimutatása volt a cél, addig a 2006-2008. évi mérlegek felállításával annak feltárása volt a cél, hogy a felperesnek volt-e olyan kiadása, amelyekre abban az időpontban rendelkezésre álló pénzeszközök nem kínáltak kellő fedezetet, majd ezen tételeket kiszűrve megállapítható legyen, hogy az adóéven belül nagyságrendileg mekkora fedezethiánya keletkezett, ami alapján az adóalapot valószínűsíteni lehetett. Ez azonban nem eredményez a két módszer között különbséget, főleg nem jelenti azt, hogy a felperes a vizsgált év tekintetében bármilyen hátrányt, „megrövidítést” szenvedett volna el.

A felperes számítási módszere azért téves, mert az elévült időszakokra vonatkozóan a felmerülő készpénzhiány esetén nem kerülhet kivételre a hiány összege (kiadás), mivel ez év végére nem hiteles egyenleget eredményez, nagyobb megtakarítást mutat ki, mint ami ténylegesen keletkezett.

A becsléssel kapcsolatosan az első fokú bíróság jogi indokolásában a Pp. 213. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően tételesen, minden egyes keresetrészre (a becslés jogalapja módszere, házastárs bankszámlájára befizetett összegek, osztalék, kölcsönből származó pénzek megléte) vonatkozóan kifejtette, hogy mely bizonyítékot miként, milyen súllyal értékelt, mely tényt és miért minősített bizonyítottnak. Okfejtése közérthető, logikus és aggálytalan, a

vonatkozó jogszabályoknak megfelelt, annak részletessége és teljes körűsége okán kiegészítésre nem szorult, azzal a Kúria egyetértett. Helytálló a már hivatkozott jogszabályi előírásoknak megfelelően elkészített készpénzforgalmi vagyonmérleg, illetve az elévülés körében kifejtett jogi álláspontja is.

Az első fokú bíróság részletesen indokolta a felperesnek eljárásjogi érvelésére alapított kereset elutasítását is. Elismerte, hogy a megbízólevél később került kiadásra, azonban a megbízólevél kiadását megelőzően végzett eljárási cselekmények nem minősültek ellenőrzési cselekménynek, ebből kifolyólag a határozat érdemét sem érintették. Az ellenőrzés kezdő időpontját pedig helyesen a jegyzőkönyvből is kitűnően, a megbízólevél 2011. május 26-ai napi átadásában rögzítették.

Ugyanígy nem sértett jogszabályt a közjegyzői eljárással kapcsolatos elutasítás során az első fokú bíróság. Részletesen indokolta, hogy ez a szabályszegés az érdemi döntésre mennyiben hatott ki, és jutott arra a jogszerű álláspontra, hogy az érdemi döntést ez nem befolyásolta. Ebből kifolyólag az alperesi határozat hatályon kívül helyezése nem következhetett be.

A fentiek alapján a Kúria a jogerős ítéletet - amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sértette meg - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest az alperes felülvizsgálati perköltségének viselésére, míg az illeték viselésére vonatkozó előírás a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességi eljárásról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésén alapszik.

Budapest, 2014. február 20.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**