

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.238/2013/5.szám

A Kúria az ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. december 20. napján kelt 15.K.31.867/2011/8. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 11. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott helyen és napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

Í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 15.K.31.867/2011/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2899750024. 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 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2003 - 2007. évekre személyi jövedelemadó nemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként hozott határozatában kötelezte a felperest 7.872.773 Ft adókülönbözet, 3.931.289 Ft adóbírság és 3.344.908 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az indokolás szerint a hatóság vizsgálta a felperes vagyongyarapodásra, életvitelre fordított kiadásait, bevételeit, azokat kronológikus mérlegbe rendezte, és megállapította, hogy 2003-ban 490.000 Ft, 2004-ben 15.474.840 Ft, míg 2005-ben 3.312.300 Ft kiadásra a felperesnek nem volt fedezete. A vagyonmérlegben

rögzítést nyert, hogy a 2003. évi nyitó tétel 1.500.000 Ft, a 2004. évi nyitó tétel 0 Ft.

Az alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2009. november 9. napján kelt 2899750024. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta akként, hogy a felperes terhére 2003. évre megállapított személyi jövedelemadó különbözetet törölte, a 2004. évre megállapított 5.837.839 Ft személyi jövedelemadó különbözet változatlan fenntartása mellett az adóhiány összegét 5.827.645 Ft-ban határozta meg, míg a 2005. évhez kapcsolódó adókülönbözetet változatlanul fenntartotta. Hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4) bekezdésére, 108.§ (2) bekezdésére, 109.§ (1), (2) és (3) bekezdésére, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50.§ (5) és (6) bekezdésére. Okfejtése szerint az elsőfokú adóhatóság 2004., 2005. évekre bizonyította a becslés feltételeinek a fennállását, valamint azt, hogy az általa alkalmazott módszer az adó alapjának valószínűsítésére alkalmas.

A felperes a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adattal nem tudta igazolni. 2003. év vonatkozásában a becslési eljárás feltételei nem álltak fenn, így erre az időszakra megállapítás nem tehető. 2006. és 2007. évekre az ellenőrzés forráshiányt nem tárt fel, így vagyonmérleg felállítása nem volt indokolt. Az elsőfokú hatóság a szükséges bizonyítást lefolytatta, tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, a 2004., 2005. évi vagyonmérleg egyes tételei megalapozottan kerültek meghatározásra. A 2003. január 1-én nyitó tétel körében felperes nem bizonyította, hogy ebben az időpontban 26.548.607 Ft készpénz állt a rendelkezésére. A Família bankszámláról 2001. szeptember 5-én történt az utolsó, 14.000.000 Ft-os készpénzfelvétel, ennek és a további összegeknek a megléte 2003. január 1-én hitelt érdemlő adatokkal nem igazolt. Az alperes szintén nem fogadta el a felperes D.K.Á. (a továbbiakban: D.K.Á.) kötött kölcsönszerződéséhez kapcsolódóan állított visszafizetést a bevételek között. Kifejtette, hogy a D.K.Á.-nál végzett céllenőrzésre is figyelemmel a kölcsön visszafizetéséhez a kölcsönfelvevő D.K.Á.-nak nem állt rendelkezésére megfelelő fedezet. Az alperes részletesen elemezte D.K.Á. nyilatkozatait, valamint a beszerzett iratokat és rámutatott azon ellentmondásokra és tényekre, melyek a bevételkénti elszámolás elutasítását megalapozzák.

A törvényszék jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Kiemelte, hogy a felperes a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdése szerint rá háruló bizonyítási teher ellenére nem igazolta kétséget kizáró módon, hogy az alperesi határozat az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő lenne. Érvelése szerint jelen ügyben nem volt

alkalmazható az Art.109.§ (3) bekezdésének az egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2006. évi LXI. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 120.§-ával történő módosítása, figyelemmel a Módtv. 239.§ (5) bekezdésében foglaltakra. Az Art.109.§ (3) bekezdés módosítással nem érintett rendelkezése azt tartalmazza, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja.

Az elsőfokú bíróság a felperes nyilatkozata szerint az elévülési időszakot megelőzően szerzett és otthon készpénzben tartott megtakarítások tekintetében Sz. F., K. P. és Sz. P.J. írásbeli előadása kapcsán megállapította, hogy azok több okból sem voltak alkalmasak a nyitó pénzkészletre vonatkozó állítások kétséget kizáró alátámasztására. Egyrészt mindhárom nyilatkozat eltérő időszakokra vonatkozik, másrészt a pénzeszköz pontos összegére egyikből sem lehet következtetni, harmadrészt Sz. F., a felperes unokatestvéreként, Sz. P. J., a felperes volt házastársaként nem tekinthető teljes mértékben érdektelennek.

A felperes nem tudta kétséget kizáróan cáfolni azt az alperesi megállapítást, hogy a rendelkezésre álló adatok szerint D.K.Á. bevallott jövedelmei nem nyújthattak fedezetet a kölcsön - 2002. december 20-án 4.000.000 Ft összegű, 2004. december 15-én 3.000.000 Ft összegű - visszafizetéséhez. A célellenőrzés során D.K.Á. 2009. május 6-án úgy nyilatkozott, hogy a vizsgált időszakban nem nyújtott magánszemélynek, ismerősnek egyéb más jogcímen pénzüsszeget.

A K & H Banktól 2001. szeptember 20-án felvett összegnek a 2002. december 20-án és 2004. december 15-én való rendelkezésre állása nem bizonyított. A B., S. u.42. szám alatti ingatlan értékesítéséből D.K.Á.-nak 2004-ben nem volt bevétele, így ebben az évben kölcsöntörlesztést nem tudott teljesíteni.

Az adóhatóság eljárása nem sérti az Art.108.§ (9) bekezdését. Az alperes a felperes által B. N.-nak (a továbbiakban: B.N.) kölcsönadott 15.000.000 Ft-ot 2004-ben a kiadások között szerepeltette, melyet alátámaszt a jelzálogjoggal vegyes kölcsönszerződés. A felperes nem jelölte meg, hogy B.N.-nél mire irányuló kapcsolódó vizsgálatot kellett volna lefolytatni a hatóságnak. Kapcsolódó vizsgálat elrendelése a felperes volt házastársánál sem volt szükséges, annak indokoltságát a felperes nem igazolta, nem jelölte meg, hogy a megállapított forráshiányt egy ilyen irányú vizsgálat esetleges eredménye miként csökkenthette volna. A törvényszék a felperes és korábbi házastársának közös bankszámlájáról felvett és oda befizetett összegek alperesi elszámolását jogszerűnek tartotta a felperes 2009. január 19-ei nyilatkozatára figyelemmel akként, hogy az onnan felvett pénz 50 %-a minősül a felperes bevételeinek, a befizetés 100 %-a pedig kiadásként veendő figyelembe.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt

adás iránt. Álláspontja szerint Sz. F., K. P. és Sz. P. J. nyilatkozatai azt támasztják alá, hogy 2004-ben rendelkezésére állt 18-20.000.000 Ft, amely nem csak fedezetet jelentett a vélelmezett forráshiányra, hanem erre figyelemmel még a becslés feltételei sem álltak fenn. Az írásbeli előadások szerint a több köteg 10 és 20.000 Ft-os 2003. májusában, 2003. decemberében rendelkezésére állt és meg volt 2004. évben is, melynek pontos összegét tanú igazolta. A fentiekre figyelemmel a törvényszék ítélete sérti a Pp.206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdésében foglaltakat, mivel nem tért ki olyan tényekre, logikai összefüggésekre, amelyek a nyilatkozatokból egyértelműen megállapíthatóak és emiatt iratellenesen téves következtetéseket tartalmaz. Az az alperesi érvelés, miszerint a felperes az elévülési időszakot megelőzően szerzett jövedelmeit nem igazolta hitelt érdemlő módon, ellentétes a jogszabállyal.

A Módtv.238.§ (9) bekezdésének alapulvételével az adóhatóság a 2006. július 17-éig jogerősen el nem bírált ügyekben az elévülési időszakot megelőzően nem jogosult a hitelt érdemlő igazolást megkövetelni, mivel az Art.109.§ (3) bekezdése szerinti új jogszabályi előírás csak a 2006. szeptember 15. napját követő vagyongyarapodás forrásának ellenőrzésével kapcsolatban teszi lehetővé az adóhatóság számára az elévülési időszakot megelőző vizsgálatot. Az elévülési időszakot megelőzően szerzett és otthon készpénzben meglévő megtakarításokra elegendő a tanúvallomás még akkor is, ha nem volt a pénz a bankban tartva.

Ugyancsak a fenti érvek alapján elfogadhatatlan, hogy a D.K.Á. részére kölcsönadott és 2002. decemberében részéről visszafizetett 4.000.000 Ft-ot nem fogadta el a hatóság. A 2009. május 6-i nyilatkozat 2002. évre nem vonatkozott, hiszen a célellenőrzés 2003 - 2007. évekre történt, másrészt a nyilatkozat tartalma nem zárja ki a kölcsön visszafizetését. Az alperes az Art.97.§ (4) és (6) bekezdésének megsértésével hozta meg a határozatát, a tényállást nem tárta fel teljes körűen, a felperesre kedvező tényeket, körülményeket nem megfelelően értékelte.

Sérült az Art.108.§ (9) bekezdése, mivel az alperes elmulasztott B.N.-nél és a felperes házastársánál kapcsolódó vizsgálatot végezni. Érthetetlen és jogszabállyal nem alátámasztott, hogy az adóhatóság a felperes és házastársa közös bankszámlájára történő befizetések teljes összegét a felperes kiadásai között szerepeltette, míg az onnan történő készpénzfelvételeknek csak a felét számolta el bevételként. A 2009. január 19-én tett felperesi nyilatkozat csak a készpénzfelvételekre vonatkozott, nem érintette a számlákra történő befizetések megosztási arányát, abban nincs szó arról, hogy 100 %-ban vegyék figyelembe a befizetéseket a felperes terhére.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint részben alapos.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

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 - 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 adóhatóság 2004. és 2005. évekre feltárta a felperes bevételeit és kiadásait, mindkét évben jelentős eltérés mutatkozott a kiadások javára, így az alperes bizonyította a becslés alkalmazása feltételeinek fennállását.

Az Art. 97.§ (1) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A 97.§ (6) bekezdése alapján az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

A Kúria kiemeli, hogy az elsőfokú adóhatóság részletes bizonyítási eljárást folytatott le, melynek keretében meghallgatta a felperest, iratokat szerzett be, megkereséseket eszközölt és célvizsgálatot kezdeményezett. A tényállás tisztázási kötelezettségének a hatóság teljes körűen eleget tett, feltárta a felperesre kedvező tényeket is.

Az Art. jelen ügyben alkalmazandó 109.§ (3) bekezdése szerint a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra az e fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adómegállapításhoz való jog elévülés idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.

A Módtv. 120.§-a az Art. 109.§ (3) bekezdésének helyébe új rendelkezést léptetett és 239.§ (5) bekezdésében kimondta, hogy e törvénynek az Art. 109.§ (3) bekezdését módosító rendelkezését azokban az ellenőrzési eljárásokban kell alkalmazni, amelyekben az adózó nyilatkozatában megjelölt vagyongyarapodás forrásának megszerzésére 2006.szeptember 15. napját követően került sor.

A Módtv. felperes által hivatkozott 238.§ (9) bekezdése szerinti

általános hatályba léptető szabályhoz képest a 239.§ (5) bekezdése speciális rendelkezés, mely az Art. 109.§ (3) bekezdésének módosítsa körében megelőzi az általános szabályt. Ezt támasztja alá a Módtv. 120.-ához fűzött indoklás, mely az új rendelkezés alkalmazhatóságát a 2006. szeptember 15. napját követő szerzésekre szűkíti le.

Az Art. 109.§ (3) bekezdése szerinti hitelt érdemlő adatnak olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva és/vagy más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására, kétséget kizáró bizonyítására. Ebben a körben elsődlegesen az okirati jellegű bizonyítékok azok, amelyek figyelembe vehetők. A vizsgált időszakot megelőző időszakra vonatkozóan előterjesztett adózói bizonyítékok figyelembevételének feltétele szintén a hitelt érdemlő adat megléte, továbbá az, hogy a bizonyítás az adózót terheli.

A nyitótétel tekintetében a felperesnek hitelt érdemlő adatokkal azt kellett volna bizonyítania, hogy az általa megjelölt 18-20 millió forintot mikor, milyen jogcímen szerezte meg, az 2004. január 1-jén rendelkezésére állt és mikor, milyen kiadásokra költötte el. Nem vitás, hogy a Família bankszámláról a felperes jelentős összegeket vett fel, utoljára 2001. szeptember 5-én 14.000.000 forintot, azonban ennek 2004. év elején való rendelkezésre állása nem igazolt. A törvényszék a felperes álláspontja szerint otthon, készpénzben tartott megtakarítások vonatkozásában részletesen elemezte Sz. F., K. P. és Sz. P. J. írásbeli nyilatkozatait és jogszabálysértéstől mentesen következtetett arra, hogy azok a nyitó pénzkészletre vonatkozó felperesi állításokat kétséget kizáróan nem támasztják alá. A tényállás körében jogszabálysértést annak iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a Kúria nem tárt fel. A bizonyítékok felülmérlegelésére a felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség, így bizonyítottság hiányában az alperes által elszámolt nyitó tételt meghaladóan további összeg nem vehető figyelembe.

Az elsőfokú bíróság a D.K.Á. és a felperes közötti kölcsönre és annak visszafizetésére vonatkozóan figyelembe vette az e körben rendelkezésre álló adatokat, tényeket, körülményeket, előadásokat és egyéb bizonyítékokat. Ítéletének indokolásából megállapíthatóan mindezeket értékelési körébe vonta és okszerűen, a logika szabályainak megfelelően mérlegelt akkor, amikor megállapította, hogy a kölcsön visszafizetése a célvizsgálat megállapításaira is figyelemmel nem nyert igazolást.

Az Art. 108.§ (9) bekezdése értelmében a becslés alapján számított

adóalaptól, költségvetési támogatás alapjától való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja. Ha az adózó ezen bizonyítás körében más adózót is érintő szerződéses kapcsolatra vagy egyéb ügyletre hivatkozik, az adóhatóság az érintett más adózónál a kapcsolódó vizsgálatot haladéktalanul elrendeli és - a feltételek fennállása esetén - a kapcsolódó vizsgálat során a becslés szabályait alkalmazza.

Az alperes a 2004. évi vagyonmérlegben a B.N.-nek kölcsönadott 15.000.000 forintot a kiadások között szerepeltette, melyet a felperes nem vitatott, emellett nem állította azt, hogy a vizsgált időszakban a kölcsön - vagy annak egy része - visszafizetésre került. A felperes képviselője a felülvizsgálati eljárás során megtartott tárgyaláson úgy nyilatkozott, hogy B.N.-nél a kapcsolódó vizsgálat lefolytatására azért lett volna szükség, mert a kölcsönnyújtás időpontja vitatott, erre azonban a felperes nem hivatkozott az elsőfokú eljárásban.

A felperes a hatósági eljárás során nem tett olyan nyilatkozatot, melyben a B.N.-nek adott kölcsön adóhatóság általi elszámolását vitatta, így a kapcsolódó vizsgálat elrendelése B.N.-nel szemben nem volt szükséges. Ilyen típusú vizsgálatot a felperes volt házastársánál sem kellett lefolytatni, mivel az Art. 108.§ (9) bekezdésében meghatározott feltételek vele szemben sem álltak fenn.

A felek által nem vitatottan az alperes a felperes és házastársa közös bankszámlájára történő befizetések teljes összegét a kiadások között szerepeltette a vagyonmérlegben, míg ugyanezen bankszámláról történő készpénz felvételek 50%-át vette figyelembe a felperesnél bevételként. A törvényszék osztotta az alperes fenti álláspontját, figyelemmel a felperes 2009. január 19-én meghatalmazottján keresztül tett nyilatkozatában foglaltakra.

A nyilatkozat 3. pontja a folyószámlára történő befizetéseket nem érintette, az onnan történt készpénzfelvételekre vonatkozóan az szerepel az iratban, hogy azok 50%-ban illetik meg a felperest. A nyilatkozatból nem lehet okszerűen azt a következtetést levonni, hogy a közös bankszámlára történő befizetések teljes összegét a felperes teljesítette amellett, hogy az onnan történő felvételek csak 50%-ban az ő bevételei. Amennyiben a számláról felvett pénzösszeg fele része számolható el a felperes bevételeként, úgy - ezt cáfoló bizonyíték hiányában - a befizetéseknek is csak 50%-a tekinthető a felperes kiadásának.

A Kúria a fentiekre tekintettel a Pp. 275.§ (4) bekezdése és a Pp.339.§ (1) bekezdése alkalmazásával a törvényszék ítéletét hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az új eljárás során a hatóság új vagyonmérleget köteles felállítani 2004., 2005. évekre, melyben a közös bankszámlára történő befizetések 50%-a számolható el a felperes kiadásaként. A hatóság és a felperes részéről a

vagyonmérleg többi tétele vita tárgyává nem tehető, mivel a tételek egy részét a felperes keresettel nem támadta, másik részét felülvizsgálati kérelemmel nem támadta, harmadik része körében - a befizetések kivételével - a Kúria a felülvizsgálati kérelemnek nem adott helyt.

A nagyobb részt pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81.§ (1) bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentessége folytán az állam viseli, szem előtt tartva a 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 14.§-ában foglaltakat.

Budapest, 2014. május 19.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Kárpáti Zoltán s.k. bíró

A kiadmány hitelül:

írnok