

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.568/2013/8.szám

A Kúria a dr. Fekete János József ügyvéd és dr. Pollai György ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Somfai Ramóna 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 28. napján kelt 8.K.27.062/2013/4. számú ítélete ellen a felperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.062/2013/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.000.000 (egymillió) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg az államnak 3.500.000 Ft 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 2002. évre, személyi jövedelemadó adónemben (a továbbiakban: szja) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az alperes a revízió eredményeként hozott a határozatában az elsőfokú határozatot, az indokolás megváltoztatásával, helybenhagyta. Határozatában, elévülés miatt, a felperes terhére, illetve javára nem tett megállapítást. A Megyei Bíróság a 2011. március 29. napján kelt 20.K.21.569/2010/3. számú jogerős ítéletében az e határozat ellen előterjesztett keresetet elutasította.

Az adóhatóság a felperesnél szja nemben 2003- 2006. évekre is ellenőrzést végzett, majd az ennek eredményeként hozott elsőfokú határozatot a másodfokú adóhatóság megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Az új eljárás eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes

terhére, 2005-2006. évekre összesen 74.298.767 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel. 2003-2004. évekre az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 164. §(1) bekezdésére figyelemmel, elévülés miatt, nem tett megállapítást.

Az alperes a határozatában helybenhagyta a határozatot. Érdemi döntésében megállapította, hogy a felperes 2005. évi bevételei (153.867.000 Ft) nagymértékben elmaradtak kiadásaitól (233.542.000 Ft). 2006. évben a felperes bevételeinek összesített értéke, (270.472.000 Ft) ugyan meghaladta a kiadásai (197.571.000 Ft) összegét, de ennek jelentős részét tette ki a visszafizetett tagi kölcsön, és két hónap kivételével valamennyi hónapban volt olyan kiadása, amelyre bevételei nem nyújtottak fedezetet, ezért becslés alkalmazására került sor. Az első fokú adóhatóság a mérlegmódszer alkalmazásának eredményeként feltárt forráshiányok összegét helytállóan vette figyelembe adózatlan jövedelemként a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 1. § (3) bekezdése, 4. § (1) bekezdése, 28. § (1) bekezdése és az Art. 109. § (2) bekezdése alapján. Jogszerűen állapította meg azt is, hogy a felperes 2006. évben 8.910.967 Ft tőzsdei ügyletből származó jövedelmét nem szerepeltette a bevallásában A felperes terhére az első fokú adóhatóság a revízió eredményeként 2005. évre 62.322.921 Ft adóalap után 23.683.246 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, 2006. évre pedig 144.559.101 Ft adóalap után 50.615.521 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet megalapozottan állapított meg.

A felperes keresetében az alperes határozatának bírói felülvizsgálatát kérte. Az alperes ezt a határozatát a peres eljárás során hozott, a 2012. szeptember 12. napján kelt határozatával módosította, a elsőfokú határozat 2006. adóévre tett megállapításait megváltoztatta, 2006. évre a felperes terhére további 14.402 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő. Mindezek eredményeként kötelezte a felperest 2005-2006. évekre mindösszesen 74.313.169 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet megfizetésére, 37.156.584 Ft adóbírsággal sújtotta, 35.979.889 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes a módosító határozat ellen is bírósági felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetei alapján indult ügyeket egyesítette és az egyesített ügyben hozott 8.K.27.062/2013/4. számú ítéletében a felperes bizonyítási indítványait és keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az adóhatóság a felperes részéről benyújtott bevallások és az eljárás során feltárt kiadások közötti jelentős nagyságrendbeli eltérés miatt jogszerűen alkalmazott becslést.

A felperes vitatta a 2002. évi revízió eredményeként hozott határozatot is, amely kapcsán lefolytatott eljárásban nem élt a bizonyítás lehetőségével, és ebben az ügyben a keresetét a bíróság már jogerős ítélettel elutasította.

A perben keresettel támadott határozatot olyan új eljárás eredményeként hozták meg az adóhatóságok, amelyben a tényállás kellően feltárássra került. Az eljárás és a döntés megfelel a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 50. §-ának. Az alperes határozataiban a bizonyítási eljárásra irányadó szabályoknak megfelelően, helyesen mérlegelte a rendelkezésére álló adatokat, tényeket, bizonyítékokat, „ettől eltérő álláspontra a bíróság sem helyezkedett”. Az alperes megalapozottan állapította meg a K. T.-ral, K.-né L. Á.-sel kötött szerződések kapcsán, hogy 2002. évi pénzmozgásokra, a szerződéseken kívül, nincs adat. Önmagában a felperesi előadás, az egyes tanúvallomások és az egyéb bizonyítékok csak akkor számítanának hitelt érdemlő adatnak, ha az ezekben foglaltak a valóságban is ellenőrizhető adatokkal és körülményekkel alátámaszthatók lennének és valóságtartalmuk, azaz jelen esetben a tényleges pénzmozgás, ellenőrizhető lenne. Ugyanez vonatkozik az I. H.-kal kötött megállapodásból származó, felperes által hivatkozott forrásra is. A kanadai adóhatóság megkeresése nem vezetett eredményre abban a körben, hogy a kölcsönadóként, illetve befektetőként megjelölt kanadai állampolgár az állított összeggel igazoltan rendelkezett volna, és az összeg átadása, rendelkezésre állása, felperes által történő felhasználása sem igazolt. Az adóhatóság korábbi határozataiban arra is rámutatott, hogy kizárt, hogy István Hirosik az általa állított módon, hozzátartozói révén 1952. évben nagy összegű lottónyereményhez jutott volna, mivel Magyarországon 1957. március 7-én tartották az első lottósorsolást. A S. és R. M. Kft.-vel kötött jogügyletekkel, e cég pénzeszközeinek felhasználásával kapcsolatban is helytálló az alperesi tényállás megállapítás, ezt alátámasztják a Kft.-nél lefolytatott vizsgálat adatai. A felperesnek a pénzmozgásra, pénzkezelésre vonatkozó előadása önellentmondásos és életszerűtlen. Helytállóan értékelte az alperes a felperes és K. P. között létrejött ügylettel igazolni kívánt bevételre vonatkozó adatokat is. Már önmagában az is kétségeket vet fel, hogy a felperes a vele közeli barátságban nem álló személy részére sporttáskában, tanúk és okirat nélkül 320.000.000 Ft pénzüsszeget adott volna át. A pénz átadására, illetve részletekben történő visszafizetésére vonatkozó okirat, legfőképpen hitelt érdemlő pénzmozgást ténylegesen tanúsító bizonyíték az eljárás során nem került becsatolásra. A polgári ügyben eljáró bíróság ítélete sem alkalmas a keresetben előadottak alátámasztására. Ez ugyanis csak az igény megalapozottságáról rendelkezik, annak alapjaként állapítja meg a felek által előadott jogviszony meglétét, a tényleges pénzmozgásra azonban nem szolgáltat hitelt érdemlő bizonyítékot, mivel erre a polgári jogi igény elbírálása nem terjedt ki.

A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során sem tett eleget az Art. 108. § (6) bekezdése, 109. § (3) bekezdése, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. §(1) bekezdése szerinti bizonyítási lehetőségének, illetőleg kötelezettségének. A jogszerűen alkalmazott becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést nem igazolta hitelt érdemlő adatokkal. Az alperes terhére úgy érdemi eldöntésre is kiható lényeges eljárási jogszabálysértés nem állapítható meg, és érdemi döntése a kereset által vitatott körben megalapozott, jogszerű.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság utasítást új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság ítéletét az Art. 109. § (3) bekezdésének, a Pp. 3. § (3) bekezdésének, 206. § (1) bekezdésének megsértésével hozta meg, nem teljesítette a Pp. 221. § (1) bekezdése szerinti indokolási kötelezettségét sem. Fenntartotta a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint az alperesnek és az elsőfokú bíróságnak el kellett volna fogadnia K. T. Z.-nal, K.-né L. Á.-sel, a S.-R. M. Kft.-vel, H.I.-nal, K. P.-rel kötött megállapodásokra, jogviszonyokra vonatkozó érvelését, illetve az ezekből származó fedezetekre vonatkozó előadását, bizonyítékait.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

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

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 bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban lehetőség.

A Kúria a Pp. 275. §-ában foglaltak szerint eljárva a következőket állapította meg:

A felperesi érveléssel ellentétben az alperes teljes körűen eleget tett adat és iratszolgáltatási kötelezettségének, nyilatkozatához, érdemi ellenkérelméhez továbbá a peres iratokhoz tételesen iratjegyzékkel ellátva becsatolta a felperes felülvizsgálati

kérelmében hiányzóként megjelölt összes dokumentumot, így az alapeljárás, a megismételt eljárás során keletkezett iratokat, a korábbi bírósági felülvizsgálat eredményeként hozott 20.K. 21.569/2010/3. számú jogerős ítéletet, a polgári ügyben Megyei Bíróság előtt keletkezett dokumentumokat is. A felperesi felülvizsgálati kérelemben kifejtett érveléssel ellentétben az elsőfokú bíróság ítéletéből is megállapíthatóan valamennyi adat, tény, körülmény, bizonyíték egyenként és egymással történő egybevetését elvégezte, mégpedig a jogvita eldöntésére irányadó eljárási és anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően. Ez utóbbi körben rámutat a Kúra arra, hogy közigazgatási perben eljáró bíróság mindig csak a konkrét keresettel támadott határozat jogszerűségéről, avagy jogszerűtlenségéről dönthet az Art. 143. § (1) bekezdése, a Pp. 339. § (1) bekezdése, illetve (2) bekezdése g) pontja, 130. § (1) bekezdés d) pontja, 229. §-a értelmében. E törvényhelyekre figyelemmel az elsőfokú bíróság jogszerűen járt el akkor, amikor jelen perben a bíróság felülvizsgálatot nem terjesztette ki a korábban jogerős ítélettel lezárt, elbírált 2002. évvel kapcsolatos adóhatósági határozatokra. A keresettel érvényesített jog tárgyában hozott ítélet jogereje ugyanis kizárja, hogy ugyanabból a tényalapról származó, ugyanazon jog iránt, ugyanazon felek egymás ellen újabb keresetet indíthassanak, vagy az ítéletben már elbírált jogot egymással szemben egyébként vitássá tehessék (anyagilag jogerő).

A rendelkezésre álló adatok szerint az új eljárás lefolytatására az Art. 140. §-ában foglaltaknak megfelelően került sor, ennek keretében az adóhatóság kizárólag az ennek elrendelésére okot adó adatokat, tényeket, körülményeket vizsgálhatta.

A becslési eljárásra nem az Art. 97. §-ában rögzített bizonyítási eljárásra irányadó általános szabályok vonatkoznak, hanem az Art. 109. § (1)-(3) bekezdései szerinti speciális rendelkezések. Ez utóbbiak értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennáll a becslés jogalapja és annak módszere is jogszerű volt. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal.

A becslési eljárás tekintetében a kötött bizonyításra vonatkozó szabályozást a 2006. évi LXI. törvény 120. §-a iktatta be, ez 2006. július 17-től hatályos és azokban az ellenőrzési eljárásokban kell alkalmazni, amelyekben az adózó nyilatkozatában megjelölt vagyongyarapodás forrásának megszerzésére 2006. szeptember 15. napját követően került sor. A felperes által szolgáltatott bizonyítékok tekintetében az elsőfokú bíróság egyetlen egy esetben sem hivatkozott arra, hogy ezek azon oknál fogva nem elfogadhatóak, mert nem felelnek meg az Art. 2006. július 17. napjától hatályos 109. § (3) és (4) bekezdéseibe foglalt kötött bizonyításra

vonatkozó jogszabályi rendelkezéseknek. Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében, helyesen arra mutatott rá, hogy önmagában a felperesi előadás, illetve egyes tanúvallomás, vagy banki bizonyíték, továbbá egyéb adat csak akkor számít hitelt érdemlőnek, ha az ezekben foglaltak a valóságban is ellenőrizhetők, alátámaszthatók, önmagukban vagy egyéb rendelkezésre álló adatokkal egybe vetve is alkalmasak a velük igazolni, bizonyítani kívánt konkrét tény alátámasztására. Az e körben kifejtett jogi álláspontot a Kúria teljes körűen osztja, és hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság az előzőekben ismertetteket nem csak általánosságban, hanem valamennyi felperes által nevesített adat, tény, körülmény, bizonyíték tekintetében egyenként is számba vette a becslési eljárásra irányadó Art.-beli szabályoknak, továbbá a Pp. 164. § (1) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően eljárva.

Iratellenes az a felperesi érvelés is, mely szerint az elsőfokú bíróság nem tette tárgyalás anyagává a rendelkezésére álló adatokat. A jegyzőkönyvek egyértelműen rögzítik, hogy iratismertetésre sor került. Utal e körben a Kúria arra is, ha és amennyiben a felperesnek e körben az elsőfokú bíróság előtt folyó eljárásban még további vagy az elsőfokú bíróság által foganatosítottnál részletesebb irat ismertetésre lett volna szüksége, akkor ezt jeleznie kellett volna, erre vonatkozó indítványt terjeszthetett volna elő, de erre nem került sor. A bizonyítás mellőzéséről az elsőfokú bíróság jegyzőkönyvbe foglaltan jogszerűen döntött indokolás nélkül. Az indokokat ugyanis a Pp. 221. § (1) bekezdése szerinti szabályozásra figyelemmel a jogerős ítéletnek kell tartalmaznia, és ez jelen esetben rögzíti is ezeket, mégpedig helytállóan. Kiemelést érdemel e körben továbbá az is, hogy a felperesnek a 2012. április 3-i tárgyaláson előadott kifogása kapcsán az elsőfokú bíróság kötelezte az alperest a vagyonszerűleg egy felperes által vitatott tételének igazolására, alperes indítványára a per tárgyalásának felfüggesztését is elrendelte a keresettel támadott alperesi határozat módosítása okán, az alperes által per során beszerzett bizonyítékokra tekintettel.

A Pp. 3. § (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy a jogvita elbírálásához szükséges bizonyítékok rendelkezésre bocsátása, ha a törvény eltérően nem rendelkezik, a feleket terheli. A bizonyítás indítványozása elmulasztásának, elkésett voltának következményei, valamint sikertelensége a törvény eltérő rendelkezése hiányában a bizonyításra kötelezett felet terheli. A bíróság köteles a jogvita eldöntése érdekében bizonyításra szoruló tényekről, bizonyítási teherről, bizonyítás sikertelenségének következményeiről a feleket előzetesen tájékoztatni. A jogi képviselővel eljáró felperes minden egyes általa elfogadni kért bevételi tétel tekintetében már a közigazgatási eljárás során megnevezte, illetve rendelkezésre

bocsátotta bizonyítékait, keresetében is előterjesztette bizonyítási indítványait. Az elsőfokú bíróság ezért jogszerűen járt el akkor, amikor a tárgyalási jegyzőkönyvekben kizárólag bizonyítási indítványok elutasításáról döntött, a mellőzés okát pedig az érdemi határozatának indokolásában adta meg, mégpedig a Kúria ítéletében előzőekben részletesen ismertetett becslési eljárás tekintetében irányadó speciális eljárási jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel.

A felperes kereseti és felülvizsgálati kérelmeiben lényegében arra alapította jogi álláspontját, hogy a tanúk bírósági eljárásban történő meghallgatása javára szóló, hitelt érdemlő adatokat keletkeztetne. A Kúria a jelen ügyben rendelkezésre álló egyéb adatokra figyelemmel, amelyeket a határozatok részletesen rögzítenek, és amelyek felsorolását megismételni nem kívánja, arra mutat rá, hogy az olyan közokirat, amely valakinek a nyilatkozatát tartalmazza, kizárólag azt bizonyítja, hogy a nyilatkozatot a közokiratban meghatározott személy megtette, azt oly módon, akkor és ott tette meg, ahogyan az a közokiratban szerepel. Azt, hogy a nyilatkozat valós tartalmú-e vagy sem, a bíróság szabad mérlegeléssel állapítja meg, a nyilatkozatban foglalt tények tekintetében az okiratnak kétséget kizáró bizonyító ereje nincs. A kölcsön visszafizetésének tényét a Megyei Bíróság a becsatolt átvételi elismervények, és az adós elismerő nyilatkozata alapján állapította meg. A nyilatkozatok kapcsán ezek valós tartalmára, a pénz átadás tényleges megtörténtére vonatkozóan a polgári perben nem került sor bizonyításra, ez nem volt a per tárgya és nem is volt a polgári peres ügyben eljáró bíróság feladata. Az elsőfokú bíróság helytállóan értékelte a felperes bevallásának adatait is, melyek szerint a felperesnek 320.000.000 Ft összegű kölcsön tényleges készpénzben történő kifizetésére 1997-ben nem lehetett megfelelő pénzügyi fedezete.

A Kft.-vel kötött jogügyletekkel és a cég pénzeszközeinek felhasználásával kapcsolatban az elsőfokú bíróság minden adatot számba vett, indokolási kötelezettségét teljesítve jogszerű döntést hozott. A Kft. nem vitásan 2007. június 5-én önrevíziót nyújtott be az adóhatósághoz, mely szerint a felperes 2002. december 30. napján 17.995.968 Ft-ot fizetett be a Kft. pénztárába. A Kft. pénztárnyilvántartásának, könyvelésének vizsgálata során azonban befizetésre, kölcsönnyújtásra vonatkozó dokumentumok nem voltak fellelhetőek, ezek a tételek nem szerepeltek a Kft. könyvelésében, a befizetésről pénztárbizonylat nem került kiállításra, befizetés hiányában pedig a Kft. - könyvelése szerint - kölcsönadni sem tudta az összeget, ennél fogva ezt a korábbi időszak megtakarítása között 2003. évi nyitótételként nem lehetett figyelembe venni. A felperes ezért az önrevízióval, ahogyan arra az alperes a határozatában, az elsőfokú bíróság pedig a jogerős ítéletében rámutatott, nem bizonyította hitelt érdemlően az általa állított pénzmozgás

tényleges megtörténtét, a megnevezett pénzösszeg rendelkezésre állását, kiadásaira történő felhasználását.

A Pp. 3. § (3) bekezdésére, 164. § (1) bekezdésére, Art. 109. § (3) bekezdésére figyelemmel az elsőfokú bíróság okszerű bizonyítékértékeléssel, indokolási kötelezettségét is teljesítve a kereseti kérelem által vitatott körben megalapozottan és törvényesen állapította meg, hogy a felperes a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlően nem igazolta, ezért a bizonyítás eredménytelenségének következményét neki kell viselnie.

Mindezek alapján a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

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

Budapest, 2014. október 2.

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