

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv. I. 35. 095/2014/6. szám

A Kúria a dr. Cseh Veronika ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Szinyéri Éva jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 19-én kelt 4.K.26.891/2013/23. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 25. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í té l e t e t:

A Kúria a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.26.891/2013/23. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 3833204292 számú határozatát Sz. L. kölcsönével kapcsolatban hatályon kívül helyezi, és az alperest e körben új eljárásra kötelezi. Ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasítja.

Az elsőfokú és a felülvizsgálati perköltséget a felek maguk viselik.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2005-2008 évekre személyi jövedelemadó /szja/ és százalékos egészségügyi hozzájárulás /eho/ adónemekben utólagos ellenőrzést végzett és felperes terhére 2.508.448 Ft adóhiánynak minősített adókülönbözetet állapított meg, továbbá kiszabta járulékait (adóbírság, késedelmi pótlék).

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatot részben - a 2005. évet érintően elévülés okán - megváltoztatta, a felperest terhelő fizetési kötelezettséget 1.680.038 Ft-ra mérsékelte, és arányosan csökkentette a járulékokat is. Egyebekben a fellebbezést elutasította. Rögzítette, hogy valamennyi adóév vonatkozásában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 109. § (1) bekezdése szerinti becslési eljárást alkalmazott, ugyanis a felperes bevételei és kiadásai szembeállítására eredményeképpen fedezethiányt állapított meg. A hiányzó fedezet forrását az Art. 109. § (3) bekezdése

alapján a felperesnek kellett volna hitelt érdemlően bizonyítania, melynek azonban nem tett eleget.

A felperes keresetében mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adóhivatal nem bizonyította a becslés jogalapját, valamint az alkalmazott módszer sem volt alkalmas az adó alapjának valószínűsítésére. Sérült az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettség, az adóhatóság a felperes által hivatkozott tételeket nem, vagy nem az általa megjelölt összegben vette figyelembe. Külön sérelmezte, hogy nyitó tételként mindösszesen 120.000 Ft került beállításra, noha a vizsgált időszak kezdetén 4 millió forint készpénzben lévő megtakarítással rendelkezett. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem fogadta el bevételként a Sz. L-től származó 2.500.000 Ft kölcsönt, nem értékelte, hogy a felperesnek ingatlaneladásokból származott jövedelme, továbbá, hogy az őstermelői tevékenysége fedezte a család napi szükséges megélhetését. A felperes édesanyjától is folyamatos támogatásban részesült, valamint rendszeres gyermekvédelmi támogatást kapott, és egyéni vállalkozóként is munkát végzett. Édesanyja halálakor szintén jelentős készpénzben részesült. Az adóhatóság figyelmen kívül hagyta, hogy a felperes nagykorú gyermeke is részt vállalt a közös háztartási kiadásokból. Sérelmezte azt is, hogy az adóhatóság annak ellenére 30%-os becsült költséghányadot vett figyelembe az őstermelői tevékenységből származó bevételével szemben, hogy a felperes - állítása szerint - igazolta, hogy költségei egyáltalán nem merültek fel.

A Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.26.891/2013/23. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Megállapította, hogy az adóhatóság részletesen feltárta a tényállást, a felperest több alkalommal is nyilatkoztatta, annak tartalmát figyelembe vette. Készpénzforgalmi szemléletű kronologikus mérleget készített, és ennek alapján került sor a fedezethiány megállapítására. A mérleget az elsőfokú határozat részletesen tartalmazza, melyből egyértelmű, hogy az adózó kiadásait nem minden esetben volt képes fedezni ismert bevételeiből. Ennél fogva nyilvánvalóan olyan bevételei is voltak, amelyek eredete és összege ismeretlen maradt az adóellenőrzés számára, és ami megalapozta a becslés alkalmazását.

Ezzel szemben a becslés alapján számított adóalaptól való eltérést az Art. 109. § (3) bekezdésére tekintettel az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatta volna, ezt azonban nem tette meg. A becslés módszere alkalmas volt a reális adóalap megállapítására, ugyanis a mérlegben a gazdasági események időrendbe állítása, és a készpénzes kiadások, valamint bevételek hozzárendelése a forráshiány megállapításának egzakt, alkalmas módszere.

A bíróság a felperes által vitatott tételeket egyenként is

értékelte és azt állapította meg, hogy az azokkal kapcsolatos adóhatósági megállapítások helytállóak. Így az őstermelői bevétellel szemben megjelenő költség, a nyitó mérlegben szereplő 120.000 Ft, az édesanyától származó rendszeres támogatás, a nagykorú gyermekkel a közös háztartás kiadásaiban osztozás és a Sz. L-től kapott kölcsön vonatkozásában is helytállónak, megalapozottnak ítélte az adóhatóság döntését. Rögzítette, hogy a hatóság elfogadta a felperes nyilatkozatát az őstermelői tevékenységből származó évi 600.000 Ft bevételt illetően, ugyanakkor jogosan állított be vele szemben 30% költséget, mert ennek ellenkezőjét a felperes nem tudta igazolni. Kifejtette, hogy az adóhatóság a felperes által hivatkozott megtakarításokat összességében vette figyelembe /nem csak az édesanya halálakor kapott 500.000 Ft készpénzt emelte ki/, megvizsgálta a felperes állításait, aki azonban a megtakarításokkal kapcsolatban olyan bizonylatokat, dokumentumokat nem tudott bemutatni, amelyek hitelt érdemlően igazolták volna, hogy az összegek 2005 januárjában rendelkezésre álltak, tehát nyitó tételt képeztek.

A Sz. L-től származó kölcsönrel kapcsolatban pedig rögzítette a bíróság, hogy az adóhatóság megvizsgálta Sz. L. bevallás szerinti jövedelmét és megállapította, hogy a kiadásaira, a lakáshitelre, törlesztésre, biztosítási díjra tekintettel nem bizonyított, hogy képes lett volna 2,5 millió forint kölcsön adására. A kölcsön visszafizetése tekintetében a nyilatkozata nem is egyezett felperesével. A bíróság nem osztotta azt a felperesi álláspontot sem, hogy Sz. L-nál kapcsolódó vizsgálatot kellett volna végezni. Ugyanakkor az adóhatóság bizonyítottan az értékelése körébe vont minden olyan bevételt, ami hitelesen igazolt volt, így a gyermekvédelmi támogatást, és a munkajövedelmet is. Alappal hagyta ugyanakkor figyelmen kívül a nagykorú gyerek rezsiköltséghez való hozzájárulását, mert ezt maga a meghallgatott érintett családtag sem erősítette meg.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Változatlanul állította, hogy az adóhatóság nem bizonyította a becslés jogalapját, az alkalmazott módszer pedig nem volt alkalmas az adóalap valószínűsítésére. Erre a bírósági eljárásban is hivatkozott, azonban a bíróság figyelmen kívül hagyta. Kiemelte a Pp. 206. § (1), (2) bekezdésének megsértését, amely különösen Sz. L. kölcsönadó tanúvallomásaival kapcsolatban állapítható meg. Részletesen kitért az őstermelői tevékenysége bevételeivel szembe állított költséghányadra, a 2005-ös nyitó tétel 4 millió forintos összegére. Vitatta a rezsikiadásokkal kapcsolatos megállapításokat, és ismételten hangsúlyozottan sérelmezte a Sz. L. által nyújtott 2,5 millió forint összegű kölcsön el nem fogadását.

Utalt arra, hogy a tanúként meghallgatott Sz. L. vallomásaival

igazolta a kölcsönadás tényét és összegét is. Nyilatkozott, hogy az akkori anyagi helyzete lehetővé tette a kölcsönnyújtást, ugyanis légiutas kíséreként magas jövedelemmel rendelkezett és ingatlanértékesítésből is származott tízmilliós nagyságrendű bevétele. Ezen adatok igazolása már a közigazgatási eljárásban is megtörtént és a tanú megadta a titoktartás alóli felmentést is az ellenőrizhetőség céljából. Csupán a bíróság ítéletének indokolása tesz arról említést, hogy Sz. L. kölcsönügyletekben, mint kölcsönvevő vett részt és amelyek törlesztése nem tette lehetővé a kölcsön nyújtását. A bírósági eljárásban azonban nem került sor ezzel kapcsolatos dokumentumok bemutatására vagy a tartozások bármely más módon történő igazolására, erre nézve az adóhatóság sem tett fel kérdéseket, illetve nem adott magyarázatot arra, hogy milyen egyéb információkra alapozta állításait. Mindezek alapján nem bizonyított, hogy Sz. L. jövedelmi helyzete ne tette volna lehetővé a perben releváns időszakban a 2,5 millió forintos kölcsön nyújtását, aminek figyelmen kívül hagyása a bíróság részéről a bizonyítékok helytelen értékelését valósította meg. Minderre tekintettel kérte a felperes, hogy a Kúria változtassa meg a bíróság ítéletét és adjon helyt a kereseti kérelemnek.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.

A Kúria előjáróban rögzíti, hogy a felperes terhére megállapított forráshiány /és ennek következtében az adóhiány/ több tételből tevődött össze, az egyik eleme volt a Sz. L.-től kapott kölcsön, illetve annak el nem fogadása. A periratokból ismert, hogy a 2.500.000 Ft kölcsönről 2005. május 14-én írásbeli szerződés készült, két éves visszafizetési határidővel. A kölcsönadás tényét, a kölcsön összegét, a folyósítás időpontját mindkét fél személyes nyilatkozatával egybehangzóan megerősítette. A dokumentum hitelességét és ezáltal a felperesi bevételi forrás meglétét az alperes azon indokkal kérdőjelezte meg, hogy a kölcsön visszafizetését a felek eltérően adták elő, a kölcsön létre a felperes nem az eljárás elején hivatkozott, a kölcsön igénybevételének indokoltsága vitatható, ugyanis életszerűtlenség látszik a felperes kiadásaiával való összevetést tekintve, valamint a kölcsönadó ismert jövedelmi adatai alapján nem igazolt a kölcsön forrásának megléte sem.

Ezzel szemben a felperes már a keresetlevélben is és a felülvizsgálati kérelemben is súlypontilag hivatkozott ezen indokolás elfogadhatatlanságára. Utalt arra, hogy Sz. L. jövedelmi viszonyai, bevételei megállapításához minden feltétel adott volt. Maga az érintett szolgáltatott számos dokumentumot, de, ha az adóhivatalnak még így is kétsége volt, akkor kapcsolódó vizsgálatot kellett volna lefolytatnia. Ezt egyéb bizonyítékok, illetve

feltételezések nem pótolhatták.

A Kúria e körben osztotta a felperes felülvizsgálati kérelmében foglalt érveit, azaz, hogy a vitatott kölcsön tekintetében a bizonyítékok, dokumentumok, nyilatkozatok értékelése helytelenül történt, csupán ezek ismeretében ítéleti bizonyossággal nem volt állítható, hogy a Sz. L. általi kölcsönnyújtás valójában nem történt meg. Amennyiben az adóhivatal mégis vitatta ezen kölcsönügylet megvalósulását, akkor a hozandó döntés nem mérlegelés kérdése volt, hanem az akkor még kötelező Art. 108. § (9) bekezdés alapján a kölcsönadónál kapcsolódó vizsgálatot kellett volna folytatnia, ami azonban elmaradt. A kölcsönadás időpontjára tekintettel azonban a kapcsolódó vizsgálat lefolytatására elévülés okán már nincs lehetőség, ami egyéb bizonyítékokkal nem helyettesíthető. Ez a mulasztás azonban az alperes terhére esik, azaz a kölcsönadás megtörténtét valósnak kell elfogadni, és ez okból a határozati megállapítás összecszerűségét át kell számolni.

A felperes által felvetett további kérdésekben azonban a felülvizsgálati kérelem nem volt alapos, arra nézve úgy az elsőfokú bíróság, mint az alperes a tényállást megfelelően feltárta, abból a jogszabályoknak megfelelő logikus és okszerű következtetést vont le. A Kúria az indokokat maradéktanul osztja, így arra ismétlés nélkül csupán visszautal.

Mindezekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdés alapján az elsőfokú jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát Sz. L. kölcsönével kapcsolatban hatályon kívül helyezte, és az alperest e körben kötelezte új eljárásra a fenti indokok alapján.

A részleges pernyertességre tekintettel a felek a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján az elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget maguk viselik.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a költségmentességről szóló a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. szeptember 25.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró