

## **A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság**

*Kfv. I. 35.303/2014/7.szám*

*A Kúria a dr. Bercsényi Erika ügyvéd által képviselt felperes neve (címe) felperesnek a dr. Knoll Judit jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. február 6-án kelt 15.K.26.828/2013/18. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 21. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi*

### **ítéletet:**

*A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 15.K.26.828/2013/18. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja. A Kúria a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét hivatalból elutasítja.*

*Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.*

*Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 713.100 (hétszázötvenháromezer-egyszáz) forint kereseti és 1.188.400 (egymillió-száznyolcvannyolcezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.*

*Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.*

### **Indokolás**

*A felperesnél az adóhatóság 2004-2008-ig terjedő időszakra személyi jövedelemadó /szja/ és százalékos egészségügyi hozzájárulás /eho/ adónemekre, 2007-2008 évekre pedig magánszemélyek különadója adónemre bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Megállapította, hogy a felperes bevételei és kiadási nem állnak arányban, vagyongyarapodását és az életvitelre fordított kiadásait nem fedezte a megszerzett jövedelme. Ennél fogva a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (1) bekezdése szerinti vagyonosodási becslési eljárást folytatott le. Rögzítette, hogy az adott időszakban a felperesnek munkaviszonyból származó bevétel, a tulajdonát képező cég számára nyújtott tagi kölcsön, illetőleg a cégből való tagi kivét, magánszemélyeknek adott kölcsön és a kölcsönök visszafizetése, továbbá lakásvásárlás jelentették a vagyonmérleg pozitív és negatív elemeit. A vizsgált*

időszak kezdetén a felperes állítása szerint kb. 2.300.000-2.400.000 Ft megtakarítással rendelkezett. Az adóhatóság mérlegmódszer alapján a bevételek és kiadások összegzését követően Ennek eredményeképpen az adóhatóság 11.884.384 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, továbbá adóbírságot és a késedelmi pótlékot is felszámított. Nem fogadta el, hogy a vizsgálati időszak kezdetén megtakarítással rendelkezett a felperes, mert azt hitelt érdemlően nem bizonyította.

A fellebbezés nyomán eljárta alperes 3758506888 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette egyebek mellett - hivatkozva az Art. 109. § (3) bekezdésére -, hogy a megjelölt kölcsönügyleteket nem tudta a felperes hitelt érdemlő adatokkal alátámasztani, így a forráshiány fedezetét sem tudta igazolni.

A felperes keresetében elsődlegesen a határozat megváltoztatását, másodlagosan hatályon kívül helyezését kérte, és mindenképp előtte a tényállás tisztázatlanságára hivatkozott. Részletezte, hogy az alperesi megállapítások egyes elemeit mely okból vitatja, illetve az elsőfokú bírósági eljárásban további bevételeket is megjelölt.

A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 15.K.26.828/2013/18. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot a 2006. év megállapításaira nézve új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. Az elsőfokú bíróság a felperes által előadottak közül egy tételt a M. P. (P.) által visszafizetett 10 millió forintos kölcsön bevételi oldalon való meglétét látta elfogadhatónak. Az ítélet rögzítette: M. P. a felperessel egyezően előadta, hogy az építkezés céljára kapott 10 millió forintos kölcsönt visszafizette a felperes részére a házastársával közösen épített családi ház eladásának 40 millió forintos vételárából. Valós, hogy a házasság felbontása során megállapodtak, hogy az ingatlan kizárólagos tulajdonosa a volt feleség lesz és ténylegesen is ő egyedül értékesítette az ingatlant, ebből azonban a kettőjük közötti megállapodás alapján 10 millió forintot M. P. kapott meg, ezt adta vissza a felperesnek, melyről okirat is készült. Tény, hogy a kölcsönt egy hónappal korábban fizette vissza, mint ahogy a lakás értékesítésére sor került, ez azonban nem jelenti azt, hogy ne kaptak volna előleget, továbbá az sem igaz, hogy neki nem volt pénze, hiszen jól menő vállalkozással rendelkezett, illetve vállalkozásának eladására is ebben az évben került sor.

A bíróság a felperes nyilatkozata és M. P. ezzel egybehangzó tanúvallomása alapján megállapította, hogy a felperes részére a 10 millió forintos kölcsön visszafizetése - az arról készült okirat szerint - 2006. szeptember 25-én megtörtént. Ezt a 2006-os évre vonatkozó pénzforgalmi mérleg bevételi oldalán figyelembe kell venni, amely változás a forráshiány összegét módosítja, ezáltal a

2006. évi személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás mértékét érinti, kihatással van az összes adókülönbözet mértékére is, továbbá a bírság és a késedelmi pótlék számítására, amely ebből következően eltérően alakul. Ez okból új eljárást kellett elrendelni.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kizárólag a M. P. által visszafizetett kölcsönre vonatkozóan. Álláspontja szerint az elsőfokú ítélet a Pp. 206. § (1) bekezdésbe, a 339. § (1) bekezdésbe ütközik, kérte ezért az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését, elődlegesen új határozat meghozatalát és a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását.

Másodlagosan azt kifogásolta az alperes, hogy - figyelemmel a Pp. 339. § (1), (2) bekezdésére - indokolatlan volt az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése. A bíróságnak módjában állt volna a támadott alperesi határozatot számszakilag megváltoztatni abban az esetben, ha az adókülönbözet változása kizárólag a felperes adófolyószámlájának ismeretében meghatározható késedelmi pótlékot nem módosítaná. A bíróság kizárólag azért nem dönthetett a megváltoztatás mellett, mert a késedelmi pótlék megállapítására nem volt lehetősége. Ebben a körben viszont elegendő lett volna csupán az alperes új eljárásra utasítása, nem kellett volna megnyitni ismételten a kétfokú közigazgatási eljárást.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelem megjelölésű beadványában lényegében azon ítéleti megállapítások megváltoztatását kérte, amelyeket az elsőfokú ítélet elutasított. Ezzel kapcsolatban részletesen kifejtette indokait. Az alperes ellenkérelmében indítványozta a csatlakozó felülvizsgálati kérelem hivatalból történő elutasítását utalva a Pp. 273. § (6) bekezdésére és 244. § (1), (3) bekezdéseire. A felperes ugyanis az alperes felülvizsgálati kérelme által nem érintett megállapítások tekintetében kérte az ítélet hatályon kívül helyezését, amelyet azonban csak önállóan benyújtott felülvizsgálati kérelem keretében lett volna mód vitatni.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

Az Art. 109. § (1), (3) bekezdései szerint: „Ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával vagy 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. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja."

A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a Pp. 275. § (1)-(2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között dönt. Felülmérlegelésre csak kivételesen abban az esetben van lehetőség, hogyha a meghozott ítélet tényállása hiányos, az indokolása iratellenes, logikátlan vagy kirívóan okszerűtlen.

A Kúria rámutat, hogy a közigazgatási eljárásban fő szabály szerint a tényállást a hatóságnak kell feltárnia, a megállapításait bizonyítania, az ún. vagyonosodási vizsgálat során ugyanakkor a bizonyítási teher elosztása speciális, mivel a becslési eljárással megállapított adóalaptól való eltérést az adózónak kell igazolnia hitelt érdemlő bizonyítékokkal. Ez esetben tehát a bizonyítási kötelezettség már a hatósági eljárásban megfordul. Jelen ügyben megállapítható volt, hogy a 10 millió forint 2006 évben bevételként történő megszerzését hitelt érdemlő bizonyítékok nem támasztották alá. A rendelkezésre álló írásos okiratok tartalma, dátumaik egybevetése alapján nem állapítható meg kétséget kizáróan, hogy a 10 millió forintot 2006 szeptemberében M. P. a felperesnek visszafizette, különös tekintettel arra, hogy az annak forrásaként megjelölt házastársi vagyonközösség megszüntetését követő ingatlanértékesítés a kölcsön visszafizetéseként megjelölt időpont után történt.

Azt, hogy az ingatlan vételárából /vételár előlegből/ M. P. részesült, semmilyen okirat nem támasztja alá, a volt házastárs saját eljárásban tett nyilatkozata pedig azt kifejezetten cáfolja. Kizárólag M. P. tanúvallomása, illetve az a körülmény, hogy a kölcsön visszaadásáról szóló iratot „felismerte” szolgált az ítéleti döntés alapjául, amely nem elegendő bizonyíték szembeállítva a rendelkezésre álló okiratokkal. Ugyan M. P. a visszafizetett összeg megszerzésének jogcímeiként az ingatlaneladást jelölte meg, de megjegyezte, hogy 2006-ban cégeladásból is volt bevétele. Rögzíti a Kúria, hogy amennyiben mégsem az ingatlaneladás volt a fedezet, akkor meg kellett volna jelölni konkrétan, hogy mikor, miből, mennyi pénze volt, és bizonyítani, hogy azt a kölcsön visszafizetésére fordította. Mivel ilyen bizonyítékkal nem szolgált, így ez az alternatív forrásmegjelölés nem volt figyelembe vehető.

Egyébiránt az alperes megállapítása szerint M. P. 2006-os ilyen jogcímű bevételeit a 2006-os adóbevallása is cáfolta. Mindebből következik, hogy az a perdöntő kritérium, hogy az ellenbizonyításnak hitelt érdemlőnek kell lennie nem állt fenn.

*Ezért nem lehetett alappal elfogadni, hogy vételár-előleg jogcímén a 10 millió forint M. P. részére rendelkezésre állhatott, és azt a kölcsön visszafizetésére fel is használta.*

*Ennél fogva a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az elsőfokú jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a keresetet ebben a körben is elutasította.*

*Osztotta a Kúria az alperes álláspontját a csatlakozó felülvizsgálati kérelem tárgyában is, ugyanis a csatlakozó felülvizsgálati kérelmet előterjeszteni abban a kérdéskörben lehet, amelyet a felülvizsgálati kérelem érintett, azaz nincs jogszabályi lehetőség csatlakozó felülvizsgálati kérelemben vitatni az ítélet olyan részeit, amelyet a határidőben benyújtott felülvizsgálati kérelem nem támadott. Erre tekintettel a Kúria érdemben mellőzte a csatlakozó felülvizsgálati kérelem vizsgálatát, azt a Pp. 273. § (6) bekezdésére és Pp. 244. § alapján hivatalból elutasította.*

*A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.*

*A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.*

*Budapest, 2014. november 20.*

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