

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.782/2013/6.szám

A Kúria a dr. Vámosi-Nagy Szabolcs ügyvéd által képviselt felperesnek dr. Kecskeméti Mária jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 3. napján kelt 1.K.27.096/2013/10. számú ítélete ellen a felperes által 12. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.096/2013/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 20.000 (azaz húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (azaz hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Megyei Igazgatósága a felperesnél 2000.-2004. évekre személyi jövedelemadó (szja) és százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho) adónemekben bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2006. február 27. napján kelt és fellebbezés hiányában április 4-én jogerőre emelkedett határozatával a felperes terhére 2002. évre - számolással - adókülönbözetet állapított meg, a további évekre vonatkozóan megállapításokat nem tett.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-dunántúli Regionális Igazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2005.-2007. évekre szja és eho, 2006., 2007. évekre magánszemélyek különadója adónemekben végzett bevételek utólagos vizsgálatára

irányuló ellenőrzés eredményeként a 2010. május 4. napján kelt határozatával 2005. évre a felperest összesen: 12.711.159 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 6.355.579 Ft adóbírság és 6.185.486 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. A revízió 2006., 2007. évekre adókülönbözetet eredményező megállapítást nem tett.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. augusztus 17. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a revízió megállapította, hogy a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaiival 2005. évben nincs arányban az adómentes, a bevallott és beállási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, ezért helytállóan az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109.§-ának /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adó alapját becsléssel állapította meg, és a fedezetlen kiadásokat a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 4.§-ának /1/ bekezdése, 28.§-ának /1/ bekezdése alapján egyéb jövedelemként vette figyelembe.

Az indokolás rögzíti (egyebek mellett), hogy felperes a fellebbezésében kérte a 2005. január 1-jei 25.707.291 Ft nyitótétel megnövelését. Az alperes szerint az elsőfokú hatóság helytállóan állapította meg a felperes 2005. évet megelőző megtakarításait a már jogerős, korábbi vizsgálat eredményeként. Adózó azt az állítását, hogy 38.900.000 Ft-os megtakarítással kezdte a vizsgált időszakot, hitelt érdemlő bizonyítékkal nem támasztotta alá, a különbözeti összeg forrását nem jelölte meg. A nyitótétel összegszerűsége és e körben a felperesi hivatkozások elutasítása az elsőfokú adóhatóság részéről ezért jogszerű.

A felperes közigazgatási pert kezdeményezett az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálat iránt, keresetében vitatta (egyebek mellett) a 2005. évi vagyonmérleg január 1-jei tételére vonatkozó adóhatósági megállapításokat.

A Veszprémi Törvényszék a 2012. január 31. napján kelt 6.K.20.021/2011/20. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította.

A felperes által benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Kúria a 2013. január 31. napján kelt Kfv.V.35.240/2012/5. számú ítéletével a Veszprémi Törvényszék 6.K.20.021/2011/20. számú ítéletének a 2005. január 1-jei nyitótétellel kapcsolatos részét hatályon kívül helyezte, és e körben az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, egyebekben az ítéletet hatályában fenntartotta. A Kúria ítélete szerint: „a 2005. évben az adózó beállási kötelezettségét nem teljesítette,

a revízió a vizsgálat során a kiadások fedezetére forráshiányt tárt fel, ezért az adóalapot az Art. 108.§ /1/ bekezdése szerint becsléssel határozta meg, és annak ellenére, hogy az elkészített forrás-felhasználás (kézpénzmozgást feltüntető) vagyonmérleg január 1-jei nyitótétele az előző évekből származó megtakarítást tartalmazott, a lefolytatott bizonyítási eljárás 26.247.264 Ft adóalapnak minősülő forráshiányt eredményezett.

A felperes keresetében vitatta a nyitótétel összegét, hangsúlyozva, hogy annak az általa megjelölt összege fedezi a 2005. évi összes kiadását, így nem indokolt a becslés alkalmazása (...).

A Kúria 2005. évi nyitótétellel kapcsolatosan elsődlegesen rögzíti, a felek között nem volt vitatott, hogy az adóhatóság a felperesnél 2000.-2004. évekre szintén szja, eho adónemekben, illetve szintén bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amelynek eredményeként meghozott elsőfokú határozat fellebbezés hiányában - a perbeli adóellenőrzést elrendelő megbízólevél kiállítását megelőzően - jogerőre emelkedett. A 2000.-2004. adóévek ellenőrzése során a revízió az elsőfokú peres iratokhoz 9. sorszám alatt fűzött jegyzőkönyv szerint becslést nem alkalmazott, 2000., 2001., 2003. évekre megállapítást nem tett, 2004. évre vonatkozóan - mivel a bevallástól eltérőt nem állapított meg - az ellenőrzés eredménye „nemleges” volt. A felperes a jegyzőkönyvre észrevételt nem nyújtott be, a határozat csak a 2002. évi megállapításokat tartalmazza (...).

Jogerő a döntéshez kapcsolódik, a alaki illetve anyagi jogerős határozat rendelkező részének és indokolásának nincsen olyan eleme, amelyre a jelen perben eljáró adóhatóság hivatkozott volna.

Az Art. 87.§ /2/ bekezdése alapján ellenőrzéssel lezárt időszakot a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés teremt, mint amilyen a 2000.-2004. adóévekre, illetve a jelen perrel érintett 2005.-2007. évre végzett ellenőrzés is volt, amelynek újabb felülvizsgálatára, azaz az ellenőrzéssel lezárt időszak ismételt ellenőrzésére csak kivételes esetben és az Art.-ben meghatározott feltételek teljesültsége esetén kerülhet sor. A perbeli adóvizsgálat nem a 2000.-2004. évi ellenőrzéssel lezárt időszak ismételt ellenőrzése volt, ezért a revízió a 2000.-2004. adóévekre vonatkozó megállapításokat érdemben nem értékelhette.

A felperes azzal a közigazgatási eljárásban és a perben is egyetértett, hogy az adóhatóság a 2005. évi vagyonmérleg január 1-jei nyitótételében megtakarításokat tüntetett fel, annak összegét nem értékelte eltúlzott mértékűnek, hanem állítása szerint a feltüntetett összeg kevés, mert a megtakarítása nagyobb összegű volt.

Az ellenőrzési jegyzőkönyv szerint a revízió a korábbi évekre lefolytatott ellenőrzés megállapításai, adatai alapján határozta meg a 2005. év elejei megtakarítást, és utalt a 11. számú mellékletre. A jegyzőkönyv 11. számú melléklete (elkészítői név, keltezés nélküli) kimutatás, amely - a felek által nem vitatottan - 2000.-2004. évekre felperesi bevételeket és kiadásokat tartalmaz

éves bontásban, 2004. december 31-ére azzal az összeggel, amelyet a revízió a 2005. év nyitó tételeként szerepeltetett. E jegyzőkönyvi melléklet nincs hitelesítve, rajta az elkészítőjének adatai, keltezés nem található, a 2000.-2004. adóévek vizsgálatának a peres iratokhoz benyújtott és 9. sorszám alatt fűzött anyagában nem szerepel, ahogyan adat sincs arról, hogy a felperessel - e perrel érintett adóvizsgálatot megelőzően - ismertette lett volna, a benne foglaltakra, illetve magára e mellékletre a 2000.-2004. adóévek vizsgálata alapján elkészített jegyzőkönyvben, illetve a határozatban hivatkozás nincsen, így reá vonatkozóan akár jogerővel kapcsolatosan, akár ítélt dologgal vagy ellenőrzéssel lezárt időszakkal összefüggésben a per jelen állásában - hivatkozni nem lehetséges.

Az elsőfokú határozat tartalmazza (7. oldal utolsó bekezdés), hogy az „adózónál korábban 2000.-2004. évekre lefolytatott ellenőrzés megállapításaiból, adataiból” állapította meg a revízió a 2005. január 1-jei nyitótétel összegét. A felperes fellebbezésében kérte a megtakarítása összegének a megnövelését, és részletezte, hogy a 11. számú jegyzőkönyvi melléklet mely tételei nem megfelelőek. Az alperes a másodfokú határozat 2. és 3. oldalán rögzítette a fellebbezésben foglaltakat, majd a 6. oldalon a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként egyrészt helytállónak értékelte azt, hogy a revízió a 2000.-2004. évek vizsgálati eredményeit felhasználva állapította meg a 2005. év nyitótételét, másrészt azt állapította meg, hogy felperes a revízió által beállított összegen felüli megtakarítást (annak megszerzését és abból meghatározott összegnek 2005. január 1-jén való rendelkezésre állását) nem bizonyította.(...).

A felperesnek a perben konkrétan azt kellett bizonyítania, hogy a 2005. évi nyitó tétel adóhatóság részéről feltüntetett összege a valóságnak nem megfelelő, részleteznie és igazolnia kellett, hogy mely tételekből és milyenösszegezővel tevődött össze a keresetben hivatkozott megtakarítása, a 2005. évet megelőzően mikor-hol-mennyit és milyen bizonyítékokkal bizonyítottan szerzett, és azokból mekkora összeg állt a rendelkezésére 2005. január 1-jén. A felperesnek azt az állítását is igazolnia kellett, hogy a keresetében megjelölt valamennyi tételt az adóhatóság, nem vagy nem megfelelően értékelte, illetve, hogy a felhasznált, a jegyzőkönyv 11. számú mellékletét képező kimutatás hibás, hiányos.

Ahhoz, hogy a megtakarítás körében előterjesztett keresettől való döntés megalapozott legyen, mindezen kérdéseket az elsőfokú bíróságnak vizsgálnia kellett, és azt, valamint annak eredményét az ítéletnek tartalmaznia kell. A jogerős ítélet indokolása azonban - a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak meg nem felelően - a 2005. évi nyitó tételre vonatkozó kereseti kérelem körében olyan mértékben hiányos, hogy sem a Pp. 164.§ /1/ bekezdésének mikénti értékelése, sem a Pp. 206.§ /1/ bekezdésének mikénti alkalmazása nem állapítható meg.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján a 2005. január 1-jén a felperes rendelkezésére állott megtakarítással kapcsolatos keresetrészre vonatkozó ítéletrészt hatályon kívül helyezte, és e tárgyban az elsőfokú bíróságot új eljárásra, és új határozat hozatalára utasította.

Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak a bizonyítási eljárás eredményeként meghozott döntését a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően kell megindokolnia, akként, hogy megállapíthatóak legyenek az ítéletből a felperes által előtárt bizonyítékok, azok mikénti értékelése, a keresetben hivatkozott megtakarítás minden egyes tételéhez tartozzon jogi indokolás, az teljes körű legyen."

A megismételt eljárásban eljáró Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság - elsőfokú bíróság - jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint felperes a 2005. év nyitó tételének, megtakarításának összegét az adóigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezésében 38.900.000 Ft-ban, a peres eljárásban 41.207.291 Ft-ban jelölte meg, a 2000.-2004. évekre a bevételeiről és kiadásairól kimutatást készített, a bankszámlája forgalmát kivonatokkal támasztotta alá, és kifejtette, hogy kronologikus vagyonmérlege igazolja a megtakarításainak 2005. január 1-jén fennálló összegét.

Az elsőfokú bíróság szerint az adóhatóság és a bíróság ellenőrzéssel lezárt időszakra - így a 2000.-2004. évekre - vonatkozóan megállapításokat nem tehet, felperesnek nem azt kellett igazolnia, hogy a korábbi években milyen kiadásai és bevételei voltak, hanem azt, hogy 2005. január 1-jén milyen összegű megtakarítás állt a rendelkezésére. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy felperes az általa megtakarításként megjelölt összeg 2005. január 1-jén való rendelkezésre állását bizonyítani nem tudta, a becsatolt kimutatások és bizonylatok a megtakarítás összegének igazolására nem alkalmasak, és kioktatás ellenére további bizonyítási indítványt nem terjesztett elő. A felperes keresete a 2005. január 1-jén fennálló nyitótétel vonatkozásában tehát megalapozatlan.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet nem felel meg a Pp. 206.§ /1/ bekezdésének, 275.§ /5/ bekezdésének, az Art. 108.§ /2/ bekezdésében, 109.§ /1/-/4/ bekezdéseiben és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 1.§ /2/ bekezdésében foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság megállapításai okszerűtlenek és iratellenesek, a tényállásból helytelen jogi következtetéseket vont le, a Kúria új eljárásra utasító ítéletének csak látszólag tett eleget, a bizonyítékok érdemi vizsgálata nélkül, korábbi jogi

álláspontját megismételve utasította el a keresetet.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 275.§ /5/ bekezdése értelmében ha a Kúria az első- vagy másodfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan kötelező utasításokat ad. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a Kfv.V.35.240/2012/5. számú kúriai ítéletben foglalt utasításokat teljes körűen teljesítette.

A felperes vitatta keresetében a 2005. évi nyitótétel adóhatóság által meghatározott összegét (25.707.291 Ft). Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg – amint azt a Kúria Kfv.V.35.240/2012/5. számú ítélete is tartalmazza –, hogy az Art. 87.§ /2/ bekezdése alapján ellenőrzéssel lezárt időszaknak minősülő 2000.-2004. adóéveket a perrel érintett adóvizsgálat nem értékelhette, így a felperesnek azt kellett bizonyítania, hogy 2005. január 1-jén az általa közölt összegű nyitó tétellel rendelkezett.

Közigazgatási perben a bíróság a Pp. 330.§ /2/ bekezdése alapján a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a kereseti kérelem keretei között. Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/.

Az elsőfokú bíróság a 2005. évi nyitó tétel kapcsán a közigazgatási eljárásban – az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján – lefolytatott bizonyítási eljárást, az eredményeként meghozott alperesi döntést, (a kereseti kérelem keretei között) a per teljes iratanyaga, a felek képviselőinek nyilatkozatai alapján jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította. Az elsőfokú bíróság a bizonyításra vonatkozó eljárási jogszabályokat nem sértette meg, okiratokat fogadott be, és ítéletében részletes indokát adta a bizonyítási eljárás általa megszabott irányának és terjedelmének.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának

/1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a felperes keresete nem alapos.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében nem iratellenes, a valósággal egyező tényállást rögzített, logikusan és okszerűen értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, részletesen megindokolta a keresetet - bizonyítottság hiánya okán - elutasító döntését. A felperes az általa állított többlet-összegek rendelkezésére állását nem igazolta, ezért az elsőfokú bíróságnak a bizonyítatlan keresetet el kellett utasítania, a felülvizsgálati kérelemben foglaltak pedig felülvéleményezést nem alapoztak meg.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illethekekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2014. november 27.

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