

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.811/2014/6.szám

A Kúria a Tordainé dr. Sztráska Erzsébet ügyvéd (fél címe 2) által képviselt felperes nevéfelperesnek ajogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó-Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 25. napján kelt 1.K.27.198/2013/18. számú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 19. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.198/2013/18. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000.- (százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 57.200.- (ötvenhétezer-kétszáz) forint kereseti és 95.400.- (kilencvenötezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2007-2011. évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónevekben, melynek eredményeként meghozott határozatában kötelezte a felperest 2010. évre 1.384.979,- forint adóhiánynak

minősülő adókülönbözet, 1.038.734,- forint adóbírság, és 333.642,- forint késedelmi pótlék megfizetésére. A hatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109.§-a alapulvételével vagyonosodási vizsgálatot folytatott le, a feltárt bevételeket és kiadásokat kronológikus vagyonszármazékos mérlegbe rendezte, 2009. évre 44.175,- forint, 2010. évre 2.762.266,- forint, míg 2011. évre 66.059,- forint forráshiányt tárt fel. A 2010. évi forráshiányt egyéb jövedelemként adóztatta, míg a másik két évre a forráshiány alacsony összegére figyelemmel megállapítást nem tett.

Az indokolásban rögzítette, a felperes 2007. január 22-én értékesítette a tulajdonát képező ... forgalmi rendszámú, Honda típusú személygépkocsiját (a továbbiakban: Honda1), ehhez kapcsolódóan a házassági vagyonszármazékos mérlegre figyelemmel az eladás ár 50%-át, vagyis 1.425.000,- forintot számolt el a felperes bevételeként. A felperes 2007. január 25-én vásárolta meg az ... forgalmi rendszámú Honda személygépkocsit (a továbbiakban: Honda2) a hitelszerződés szerint 4.450.000,- forintért, melyből a saját rész 3.450.000,- forint. A saját rész 50%-át azaz 1.725.000,- forintot a hatóság a vagyonszármazékos mérlegben kiadásként elszámolta a vásárlás napjához kapcsolódóan. A Honda2-t a felperes 2009. június 22-én értékesítette 2.500.000,- forintért, mely összeg 50%-a bevételként került meghatározásra a vagyonszármazékos mérlegben.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2013. szeptember 16. napján kelt 3799104690. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperes által fizetendő adóhiánynak minősülő adókülönbözetet 954.201,- forintra, az adóbírságot 715.650,- forintra, míg a késedelmi pótlékot 221.940,- forintra szállította le. A Honda2 vásárlásával kapcsolatos felperesi előadást nem fogadta el. Hangsúlyozta, a felperes a fellebbezésében hivatkozott először arra, hogy a jármű vételára 1.600.000,- forint volt, mivel az végrehajtásból származott, de az állítását nem tudta bizonyítani. A Honda2. vásárlásakor annak a Zrt. (a továbbiakban: Zrt.) által közölt 4.450.000,- forintos vételárába az értékesített Honda1 2.850.00,- forintos vételára beszámításra került, ezáltal a felperesnek csak a különbözetként felmerülő 1.600.000,- forintot kellett az eladó gépjármű kereskedő részére ténylegesen megfizetnie. Ezért került a kereskedő által kiállított számlába 1.600.000,- forintos vételár. A fentiekre figyelemmel az elsőfokú hatóság jogszerűen rögzítette a Honda2 vételárát 4.450.000,- forintba, vonta le ebből a hitel 1.000.000,- forintos összegét, és számolta el a maradék felét a felperes kiadásaként.

A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérve annak bírósági felülvizsgálatát, többek között vitatta a Honda2 vételárával és a kapcsolódó elszámolható kiadással kapcsolatos alperesi álláspontot.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Nem találta alaposnak a nyitótétellel, a megélhetési kiadásokkal, a külföldi munkavégzésből származó megtakarításokkal, valamint az eljárási jogszabálysértéssel kapcsolatos kereseti kérelmet.

Az Art. 108.§ (1), (2) bekezdéseire, 109.§ (1)-(3) bekezdéseire, valamint a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339.§ (1) bekezdésére hivatkozással azonban, a Honda2 vételára és a kapcsolódó kiadás körében helyt adott a keresetnek. Hangsúlyozta, rendelkezésre áll a Zrt. tájékoztató levele, mely szerint a Honda2 vételára 4.450.000,- forint, a hitel összege 1.000.000,- forint. Ugyanakkor csatolásra került egy adásvételi szerződés és számlamásolat is, a szerződésben rögzítést nyert, hogy a Honda2 gépkocsi ára a számla szerinti összeg, a számlán pedig a bruttó vételár 1.600.000,- forint. A perben a bíróság széles körű bizonyítást folytatott le a Honda2 valós árának meghatározása érdekében, meghallgatásra került a Kft. (a továbbiakban: Kft1) eladó képviselője ..., a Zrt. munkatársa ..., a Zrt.-vel szerződésben álló Kft. (a továbbiakban: Kft2) ügyletkori ügyvezetője ... is. A Kft1 adta el az autót a felperesnek, az adásvételhez a Zrt. nyújtotta a hitelt a Kft2 közreműködésével. A folyamatban kizárólag a Kft1 bocsátott ki hiteles számviteli bizonylatot, a hitelkérelem elbírálásához sem a Zrt., sem a Kft2 nem igényelt számlát, ezért a gépjármű bruttó 4.450.000,- forintos vételárának meghatározása csupán fikció, amelynek kialakításában a szereplők magatartása is közrejátszott a hitelkérelem eredményes elbírálása érdekében. Az elsőfokú bíróság kifejtette, a pénzmozgás igazolására kizárólag a Kft1 által kiállított 1.600.000,- forintos bruttó összegű számla alkalmas, mely alapulvételeivel a bruttó vételár ugyanekkora összeg, melyből 600.000,- forint a felperes részéről fizetendő saját rész, további 1.000.000,- forint a hitelösszeg. Beszámítás az ügyletek kapcsán nem történt, ... nyilatkozata egyértelművé tette, hogy a 3.450.000,- forint saját erő befizetéséről a Kft2 által kiállított igazolás nem hiteles, ekkora összeg nem érkezett a cég pénztárába.

A megismételt eljárás során az elsőfokú hatóságnak abból kell kiindulnia, hogy a Honda2 gépjármű bruttó vételára 1.600.000,- forint volt, ebből 600.000,- forint az önrész, további 1.000.000,- forint a hitel. A felperes a gépjárművekkel kapcsolatos kiadásokat a feleségével közösen finanszírozta fele-fele mértékben. E szerint korrigálni kell a felperesi forrás felhasználási táblázatot, ezt követően a hatóságnak számot kell adnia a becslés feltételei fennállásáról.

Emellett a megismételt eljárásban lehetősége nyílik a felperesnek arra, hogy amennyiben a jó megélhetési szinttől alacsonyabb mértékű kiadásokat kíván igazolni, illetve további megtakarításokat kíván

elismertetni, a forrástáblában szerepeltetni, azt hitelt érdemlő adatokkal, bizonylatokkal alátámasztott módon megtegye.

Az alperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének teljes körű elutasítása iránt. Megítélése szerint az ítélet ellentétes az Art. 97.§ (4) bekezdésében, 109.§ (3) bekezdésében, valamint a Pp. 215.§-ában és 339.§ (1) bekezdésében foglaltakkal. Az elsőfokú bíróság jogellenesen járt el, amikor a Honda2 megszerzésére fordított kiadásként a hitelszerződésben foglaltakkal ellentétben - az ellenértéket hitel érdemlően nem igazoló - számlában foglalt, alacsonyabb összeget vette alapul.

Továbbá tévedett a bíróság, amikor a megismételt eljárásra irányadó szempontok között - anélkül, hogy az alperes által figyelembe vett megélhetési kiadásokkal összefüggésben jogszabálysértést állapított volna meg - általánosságban a perben felmerült tényekre, körülményekre kiterjedő konkrét iránymutatás nélkül rögzítette az új eljárás során a felperest megillető ellenbizonyítási lehetőséget.

Az adásvétellel kapcsolatban két szerződés áll rendelkezésre, a hitelszerződés szerint a vételár 4.450.000,- forint, az önrész 3.450.000,- forint. A Kft1 által megküldött okiraton a vételár nincs feltüntetve, csak a számlára való hivatkozás, a számlán pedig 1.650.000,- forint szerepel. A bíróság mérlegelése okszerűtlen, lényeges ellentmondásokat tartalmaz, kiemelt jelentőséget tulajdonít a számlának, de figyelmen kívül hagyja a további bizonyítékokat. A Zrt. által becsatolt valamennyi dokumentum a magasabb vételárat támasztja alá, nincs olyan adásvételi szerződés, mely a kisebb vételárat igazolná, a számla pedig önmaga bizonyítékaként nem értékelhető. A Hondal gépkocsit a felperes Honda2 vétele előtt néhány nappal adta el 2.850.000,- forintért, ehhez hozzáadva az 1.600.000,- forintot a 4.450.000,- forintos tényleges vételár jön ki. Egyértelmű, hogy a Hondal eladási ára beszámításba került a Honda2 vételárába, az adóhatóság pedig ezt figyelembe vette a bevételek és kiadások elszámolása során. Az elsőfokú bíróság tévesen helyezett kiemelt hangsúlyt arra, miszerint a hitelkérelem eredményes elbírálása miatt került sor a magasabb összegű vételár meghatározására. A bíróság nem értékelte, a Honda2 gépkocsi 2009. júniusában 2.500.000,- forintért értékesítésre került, ehhez mérten a beszerzési ár két évvel korábban nem lehetett 1.600.000,- forint.

A fentieket meghaladóan jogszabályokkal ellentétesen járt el a bíróság, amikor ítéletének 7. oldal negyedik bekezdésében olyan megállapításokkal szemben biztosított ellenbizonyításra lehetőséget, amelyet a felperes a perben nem tudott megdönteni - megélhetési kiadásra -, másrészt általános iránymutatásként a perben fel sem merült tények, körülmények kapcsán is

ellenbizonyítást engedélyezett a felperesnek.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta, mivel az elsőfokú bíróság az irányadó tényállást kellő mértékben feltárta, a vonatkozó anyagi és eljárási jogszabályokat betartotta, helyesen alkalmazta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok ismeretében dönt, a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

Az adóhatóság a felperesnél vagyonebecsléses eljárást végzett, melynek során irányadók az Art. 97.§-ának, 108.§-ának és 109.§-ának rendelkezései.

Az Art. 108.§ (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108.§ (2) bekezdése értelmében az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik. A 109.§ (1) bekezdése alapján, 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 becslés indokoltságának bizonyítása érdekében az elsőfokú adóhatóság számba vette a vizsgált időszakra vonatkozóan - és figyelemmel a felperes előadására részben az azt megelőző évekre is - a felperes bevételeit és kiadásait. Rögzítette, 2010. évben a kiadások jelentősen meghaladták a bevételeket, így a becslés alkalmazásának jogalapja fennáll.

Az Art. 109.§ (3) bekezdése többek között kimondja, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja.

A fenti jogszabályi helyhez kapcsolódó, a Legfelsőbb Bíróság és a Kúria több döntésében megtestesülő egységes bírói gyakorlat szerint a felajánlott bizonyítási eszköznek alkalmasnak kell lennie a bizonyítandó tények alátámasztására, kétséget kizáró igazolására.

Hitelt érdemlőnek olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva, vagy más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására. Ebben a körben elsődlegesen az okirati jellegű bizonyítékok azok, amelyek figyelembe vehetők.

A korábban írtak szerint az elsőfokú bíróság nem találta alaposnak a nyitótétellel, a megélhetési kiadásokkal, valamint a külföldi munkavégzésből származó megtakarításokkal kapcsolatos, a megállapított adóalaptól való eltérést bizonyítani kívánó felperesi keresetet, azonban a Honda2 vételára körében elfogadta a felperesi előadást, mivel az álláspontja szerint hitelt érdemlő adatokkal igazolt.

A legfelsőbb bírói fórum az irányadó gyakorlatnak megfelelően kiemelt jelentősége tulajdonít az okirati bizonyítékoknak.

A Honda2 eladásáról két 2007. január 25. napján kelt adásvételi szerződés készült, mégpedig eltérő tartalommal. Mindkettő szerint a Kft1 az eladó, a felperes a vevő, de az egyikben a vételár 4.450.000,- forintban került meghatározásra, a másikban konkrét összeg nem szerepel, hanem a kontraktus vissza utal a számlára. A Kft1 részéről 2007. január 25-én kiállított számla szerinti vételár 1.600.000,- forint.

Az BCCH07002585 szerződésszámú hitelszerződés a Honda2 megvásárlásának céljából készült, a hitel nyújtója a Zrt., helyette a Kft2 járt el, az adós a felperes. A szerződésben rögzítést nyert, a Honda2 bruttó vételára 4.450.000,- forint, a felperes által fizetendő saját rész 3.450.000,- forint, a hitel összege 1.000.000,- forint. A Zrt. adóhatóság felé megküldött írásbeli tájékoztatása a hitelszerződésben foglaltakon alapul. Az iratok közt fellelhető a Kft2 igazolása, mely rögzíti, a felperes 2007. január 23-án 3.450.000,- forintot a társaság pénztárába saját erőként befizetett a Honda2 gépkocsi vételárából.

A felek által nem vitatott tény, mely szerint a felperes a Hondal gépkocsit 2007. január 22-én értékesítette 2.850.000,- forintért, melyhez hozzáadva az 1.600.000,- forintot, a végösszeg 4.450.000,- forint. Emellett kiemelt figyelmet érdemel az a tény, hogy a felperes a Honda2-t a vételt követő két és fél év múlva 2.500.000,- forintért adta el.

A fenti okiratokkal alátámasztott tények alapulvételével és értékelésével a Kúria álláspontja az, hogy a felperes a Honda2 gépkocsit nem 1.600.000,- forintért, hanem 4.450.000,- forintért vásárolta meg 2007. január 25-én, melyből a hitel összege 1.000.000,- forint volt, a fennmaradó 3.450.000,- forintból a felperes 2.850.000,- forintot beszámítással teljesített - a Hondal gépkocsi vételárából -, további 600.000,- forintot pedig készpénzben.

Az okiratok nem támasztják alá a felperes fentiekkel ellentétes

előadását, a Kft1 által kiállított számla nem a tényleges vételárról szól, annak hitelességét a 4.450.000,- forintos árat tartalmazó adásviteli szerződés és hitelszerződés, valamint a 3.450.000,- forintos felperesi befizetést tanúsító okirat megdönti. A fent részletesen hivatkozott okirati bizonyítékokkal szemben az elsőfokú bíróság által beszerzett tanúnyilatkozatok kiemelt súllyal nem értékelhetők, egyrészt figyelemmel az okirati bizonyítékok elsődlegességének elvére, másrészt arra, hogy a tanúvallomások részben önellentmondóak, illetve egymásnak is ellentmondanak.

A Pp. 206.§ (1) bekezdése értelmében a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. A felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli perorvoslati jellegéből is adódóan - a bizonyítékok újraértékelésére, vagy felülmérlegelésére általában nincs lehetőség. Erre csak akkor van mód, ha a jogerős ítéletet hozó bíróság a tényállást iratellenesen rögzítette, a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül, vagy a logika szabályaival ellentétesen mérlegelte.

A Kúria a fent írtakra tekintettel megállapította, a közigazgatási és munkaügyi bíróság a perben felmerült bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül értékelve adott részben helyt a keresetnek, ezzel megsértette a Pp. 206.§ (1) bekezdését.

A felülvizsgálati bíróság rögzíti, az elsőfokú bíróság az új eljárásra irányadó utasításában az ítéleti megállapításait és az anyagi jogerő szabályait is megsértve adott lehetőséget a felperesnek bizonyításra, az ítélettel elbírált kiadások, és a keresettel nem érintett „további megtakarítások” tekintetében.

A Kúria a fentiek alapulvételével a Pp. 275.§ (4) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése figyelemmel köteles az alperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felülvizsgálati bíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése szerint a felperest kötelezte.

Budapest, 2015. április 14.

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

bíró, Dr. Huber Gábor s.k. bíró

*A kiadmány hitelével:
tisztviselő*