

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.324/2014/5.szám

A Kúria a dr. Gömörý András egyéni ügyvéd ltal képviselt felperesnek a dr. Balla Orsolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. február 12. napján kelt 10.K.27.403/2013/17. számú ítélete ellen a felperes által 18. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.403/2013/17. számú ítéletét a per fő tárgya és a eljárási illeték tekintetében hatályában fenntartja, perköltségre vonatkozó részét hatályon kívül helyezi, kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 513.000 (ötszáztizenháromezer) forint elsőfokú perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 250.000 (kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint 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 2005. január 1-től 2009. december 31-ig terjedő időszakra személyi jövedelemadó (szja), százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho), 2007. január 1-től 2009. december 31-ig terjedő időszakra magánszemélyek különadója (különadó) adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést

végzett. Az elsőfokú adóhatóság a revízió eredményeként hozott határozatában kötelezte a felperest 2007. évre 53.275.548 Ft szja, 16.278.640 Ft eho, 5.793.551 Ft különadó adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 2008.évre 1.875.000 Ft adóhiánynak minősülő szja adókülönbözet, azaz összesen 77.222.739 Ft adókülönbözet megfizetésére, adóbírsággal sújtotta, késedelmi pótlékot számított fel. Eljárása során az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 108-109. §-aira alapítottan becslést alkalmazott, amely során forrásfelhasználási táblázatot készített. Ez utóbbi eredményeként azt állapította meg, hogy a felperes kimutatható jövedelme 2005. évben 65.344.722 Ft, 2006. évben 19.271.773 Ft, 2007. évben pedig 97.637.633 Ft kiadás finanszírozására nem biztosított fedezetet, nem teljes körűen vallotta be jövedelmét. A felperes terhére 2005-2006. évekre, elévülés miatt, nem tett megállapítást, 2007. évre a felperes egyéb jogcímen kapott jövedelmét 97.637.633 Ft-tal megnövelve összesen 147.987.633 Ft-ban határozta meg, és ennek eredményeként a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) 4. § (1) bekezdése, 28. § (1) bekezdése, 30. §-a alapján a felperes terhére 53.275.548 Ft adókötelezettség növekedés állapított meg. Emiatt az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékokról szóló 2006. évi LIX. törvény 2. § (1) és (4) bekezdésére, az az egészségügyi hozzájárulásról 1998. évi LXVI. törvény 2. §-ára, 3. § (1) bekezdésére figyelemmel kötelezte a felperest eho és különadó adókülönbözet megfizetésére is. Megállapította, hogy a felperes annak ellenére nem vallott különadózó jövedelmet, hogy 2006. március 8-ai adásvételi szerződéssel megszerezte a 47215 hrsz. alatti ingatlant 10.000.000 Ft értékben. Az ingatlan értékesítésére 2017. december 28-ai adásvételi szerződéssel került sor 18.000.000 Ft-os eladási áron. A felperes a közigazgatási eljárás során az ingatlan megszerzésével, átruházásával kapcsolatban felmerült költségeiről nem nyilatkozott, az adóhatósági nyilvántartás szerint azonban az ingatlan megszerzésével összefüggésben 1.000.000 Ft illetéket fizetett meg. A felperes 2007. május 22-ei adásvételi szerződéssel szerezte meg a 23107/12. hrsz. alatti ingatlan tulajdonjogát 19.000.000 Ft vételárért, ennek az ingatlannak az értékesítésére 2008. augusztus 13-án került sor 21.400.000 Ft-ért, a felperes ezen ingatlan megszerzésével, átruházásával kapcsolatos költségeiről sem nyilatkozott. Az ingatlan megszerzésével összefüggésben az adóhatósági nyilvántartás szerint a felperes 1.900.000 Ft illetéket fizetett meg. Tekintettel arra, hogy a felperes a lakásszerzési kedvezmény alapjául szolgáló 23107/12. hrsz. alatti ingatlant a megszerzést követő 5 éven belül értékesítette, ezért az átruházás évében, azaz 2008-ban ingatlanértékesítésből származó jövedelemként kellett figyelembe venni, a lakásszerzési kedvezmény alapjául szolgáló 7.000.000 Ft-ot, amely miatt a felperesnek 2008. évben 7.500.000 Ft adóköteles jövedelme származott ingatlanértékesítésből 25%-os adómérték alkalmazásával.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2013. május 24. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot, helyes indokaira tekintettel, helybenhagyta. Az Art. 109. §(3) bekezdésére alapítottan, nem fogadta el a felperes által elsőfokú, illetve fellebbezési eljárás során becsatolt adatokat, dokumentumokat, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére előírt fizetési kötelezettség törlését, vagy az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget az Art. 97. § (4) bekezdése szerinti tényállás tisztázási, bizonyítási és indokolási kötelezettségének. Álláspontja szerint az alperesnek el kellett volna fogadnia V. Zs., M. P., F. G. magánszemélyektől kapott kölcsönöket, mivel ezek biztosították kiadásai fedezetét. Hivatkozott arra is, hogy a T. I. Kft. (Kft.) által bankszámlájára átutalt 200.000 EUR-ot az alperes tévesen értékelte egyéb jövedelemként a terhére. A felperes a per során kereseti kérelmét módosította, illetve kiterjesztette.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét részben találta alaposnak, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte, egyebekben úgy rendelkezett, hogy az eljárás illetéket az állam viseli, kötelezte az alperest 20.000 Ft elsőfokú perköltség megfizetésére. Jogi álláspontja szerint a felperes nem tudta hitelt érdemlő adatokkal igazolni, hogy V. Zs.-tól és F. G.-tól az általa hivatkozott kölcsönszerződések szerinti összegek forrásként a javára figyelembe vehetők lennének. Elfogadta ugyanakkor hitelt érdemlő bizonyítékként a M. P. által benyújtott és hitelesített fordítással ellátott számlakivonatot, annak alátámasztására, hogy a felperes és e magánszemély szerinti kölcsönügylet megkötésének időpontjában M. P.-nek rendelkezésre állt a kölcsönügyletben szereplő 110.000.000 Ft. Bizonyítottanak tekintette dr. Bán István tanúvallomására figyelemmel azt is, hogy ezt az összeget a felperes átvette, így ez nála bevételként realizálódott és kiadásainak forrásaként szolgálhatott. Mindezek miatt azt állapította meg, hogy a M. P. által nyújtott kölcsön összeg adóhatóság általi figyelmen kívül hagyása, olyan ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértés, amely a keresettel támadott határozatok hatályon kívül helyezését indokolja. Az új eljárás során, ezért az adóhatóságnak a forrásfelhasználási táblázatban a 110.000.000 Ft-ot a felperes javára figyelembe kell vennie. Alaptalannak találta a felperes keresetét a Kft. általi tagi kölcsön visszafizetésre vonatkozó rész, továbbá a 200.000 EUR-os átutalás tekintetében is.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelmének teljes körűen helyt adó döntés meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet téves jogértelmezésen és jogalkalmazáson alapul, nem felel meg az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseiben, 109. § (3) bekezdésében, az Szja tv. 4. §, és 62. §-aiban, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 336/A. §-ában, valamint a 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet (IMr.) 3. §-ában foglaltaknak. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság jogszabálysértően járt el akkor, amikor bevételei között nem fogadta el a V. Zs. magánszemélytől kapott kölcsönt, a Kft. által neki visszafizetett kölcsönösszegeket, a Kft. részéről átutalt 200.000 EUR-ot, és figyelmen kívül hagyta a miskolci ingatlan tekintetében az általa bizonylatokkal igazolt értéknövelő beruházásokat. Ez utóbbi kapcsán hivatkozott arra is, hogy az elsőfokú bíróság mellőzte az általa előadottak érdemben történő értékelését. Kifejtette, hogy a javára megítélt perköltség „irreálisan alacsony”, figyelemmel a közel 150.000.000 Ft-os pertárgyértékre, amely kapcsán legalább 100.000.000 Ft tekintetében pernyertes lett.

Az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét a a Kúria a Kfv. V.35.324/2014/4. számú végzésében hivatalból elutasította.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részének hatályában fenntartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme kizárólag a perköltség tekintetében alapos.

Mindenek előtt rámutat a Kúria arra, hogy a felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a Pp.275. §-a értelmében a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH.2005.29., BH2012.179).

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

A felperes által hivatkozott Art. 97. §-a bizonyításra nézve

általános szabályokat rögzít, a becslési eljárásra nem ezek, hanem az Art. 108-109. §-a szerinti speciális szabályok az irányadók. Ez utóbbiak értelmében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy fennáll a becslés jogalapja, és annak módszere is jogszerű, a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést pedig az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében, az adózó igazolhatja hitelt érdemlő adatokkal. Hitelt érdemlőnek az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, jellegénél és/vagy tartamánál fogva önmagában vagy egyéb adatokkal egybevetve is alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény kétséget kizáró bizonyítására. A becslési eljárás során az Art. 97. § (6) bekezdése értelmében a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem az adózó javára, hanem terhére kell értékelni.

A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján, ahogyan azt az elsőfokú bíróság is iratszerűen, felperes által sem vitatottan rögzítette, jogszerűen állapította meg, hogy fennállt a becslés jogalapja és annak módszere is törvényes volt. Ennél fogva a felperes felülvizsgálati kérelemben alaptalanul hivatkozott a Pp. 336/A.-ában foglaltak megsértésére, a perben a bizonyítás az Art. 109. § (3) bekezdése, továbbá a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján az ő joga, illetve lehetősége volt.

Az elsőfokú bíróság, a felperesi érveléssel ellentétben, a becslési eljárásra irányadó speciális szabály, tehát az Art. 109. § (3) bekezdése, továbbá a Pp. 164. § (1) bekezdése, 206. § (1) bekezdése, 221. § (1) bekezdése alapján eljárva helytállóan értékelte a közigazgatási és peres eljárás során becsléssel kapcsolatban felperes által előterjesztett adatokat, tényeket, körülményeket, bizonyítékokat. Okszerű, a logika szabályainak is megfelelő a becslési eljárásra irányadó szabályokkal összhangban álló bizonyítékértékelés eredményeként, indokolási kötelezettségét is teljesítve helyesen állapította meg, hogy ezek nem alkalmasak a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására. A Kúria teljes körűen osztja az elsőfokú bíróság ítéletében e körben kifejtetteket, ezért ezt nem kívánja megismételni. A felperes felülvizsgálati kérelmében előadottakra figyelemmel e körben csupán a következőkre kíván rámutatni:

A felperes a revízió megkezdését követő 2 év elteltével, annak megállapításait ismerve kizárólag a fellebbezéshez csatolt kölcsönszerzést arra vonatkozóan, hogy részére V. Zs. kölcsönt nyújtott. Iratszerű e körben az az alperesi és a jogerős ítéleti megállapítás, mely szerint V.Zs.-nak és feleségének jövedelme kizárttá tette, hogy közel 6.000.000 Ft-os megtakarítással rendelkezzenek és a felperes részére ennél fogva kölcsönt nem nyújthattak. Iratszerűen kerültek rögzítésre az alperes határozatában azok az egyéb adatok is (dátumozással kapcsolatos tények, a fizetés bizonyítatlan volta...stb), amelyek ugyancsak a

V. Zs. általi kölcsönnyújtás hitelt érdemlő bizonyítottságának hiányát támasztják alá.

A felperes által fizetett és visszakapott tagi kölcsönösszegek figyelembe vételre kerültek a forrásfelhasználási táblázatban. A felperes 2013. október 9-én kelt előkészítő iratában, tehát ugyancsak az ellenőrzés megkezdését követő 2 évvel hivatkozott először arra, hogy részére a Kft. 2006. december 31-én 53.954.550 Ft-ot fizetett volna vissza készpénzben. Az általa benyújtott főkönyvi katon kapcsán rögzíteni kell, hogy a társaságnak nyújtott kölcsön kapcsán szerződés nem került becsatolásra, a könyvelés zártsága nem igazolt, és e társaság ellenőrzését az adóhatóság több alkalommal eredménytelenül kísérelte meg, iratanyagát beszerezni nem tudta. Helytállón utalt az elsőfokú bíróság arra is, hogy a felperes a kölcsön nyújtásához szükséges fedezettel nem rendelkezett, ilyet igazolni nem tudott, erre vonatkozó adatokat a per során sem szolgáltatott. Az elsőfokú bíróság tehát megalapozottan utasította el a Kft. egyéb hitel címén kimutatott visszafizetéseire vonatkozó felperesi előadást.

Hiánytalanul és iratszerűen rögzítette az elsőfokú bíróság a Kft. 200.000 EUR-os átutalásával kapcsolatos felperesi kereseti érvelés elutasítására alapot adó tényállást is, ebből helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéseket vont le. A felperes e körben is éppúgy, mint az előzőekben részletezettek kapcsán, felülvizsgálati kérelmében, tartalmát tekintve, a bizonyítékok felülmérlegelését kérte, de erre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhetett sor, tekintettel arra, hogy az elsőfokú bíróság eljárása és érdemi döntése jogszerű.

A felperes a törvényes határidőn belül benyújtott keresetében, annak ellenére, hogy egymástól általa sem vitatottan nyilvánvalóan és érdemben is elkülöníthetőek a 2007-2008. évre vonatkozó alperesi érdemi döntések és jogkövetkezmények, nem vitatta a 2008. évre terhére, különadózó jövedelemként megállapított szja adókülönbözetet, e körben keresetében anyagi vagy eljárási jogszabálysértésre nem hivatkozott, és jogszabályhely megjelölés nélküli érvelést sem fejtett ki. A felperes a különadózó jövedelemmel kapcsolatban terhére előírt szja adókülönbözetre vonatkozó keresetét kizárólag a Pp. 335/A. §-ának meg nem felelően, ezzel összhangban nem álló határidőn túl terjesztette ki. Az elsőfokú bíróság ezért nem sértett jogszabályt azzal, hogy ezt érdemben nem bírálta el. Alapeljárás során el nem bírált tény, illetve jogkérdés pedig nem képezheti a rendkívüli jogorvoslat tárgyát.

A felperes tévesen hivatkozott arra felülvizsgálati kérelmében, hogy a pertárgy érték közel 150.000.000 Ft, amely kapcsán legalább 100.000.000 Ft vonatkozásában állapítható meg pernyertessége. A

pertárgy értéke ugyanis adóügyi perben a keresetben vitatott adókülönbözet összege, ami a perbeli esetben az előzőekben is részletezettekre figyelemmel a 2007. évre felperes terhére előírt szja, eho és különadó adókülönbözet összege. Tény azonban ugyanakkor az is, hogy döntően a felperes javára hozott e körben az elsőfokú bíróság érdemi döntést akkor, amikor az alperesi határozat az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezve az új eljárásra előírta a 110.000.000 Ft összegű kölcsön felperes javára történő figyelembe vételét. Emiatt, továbbá az IMr. 3. § (1) bekezdés b) pontjába foglalt szabályozásra figyelemmel a Kúria alaposnak találta a felperes perköltségre vonatkozó felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelését.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a per fő tárgya és a kereseti illeték vonatkozásában a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta, perköltségre vonatkozó részét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és meghozta a jogszabályoknak megfelelő új határozatot.

A felperes a felülvizsgálati eljárásban pervesztes lett, ezért 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 személye költségmentességről alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. május 7.

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