

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.217/2015/4.szám

A Kúria a Dr. Keskeny és dr. Lukács Ügyvédi Iroda, ügyintéző ügyvéd: dr. Lukács Imre) által képviselt felperes neve(felperes címe) felperesnek a Dr. ... jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. december 10. napján kelt 3.K.27.286/2013/16. számú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 17. 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 Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.286/2013/16. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000,- (ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000,- (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000,- (hárommillió-ötszázezer) 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 személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben 2007-2011. évekre, míg magánszemélyek különadója nemben 2007-2009. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek keretében az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109.§ (1) bekezdése szerinti vagyonbecslést végzett. Az ellenőrzés eredményeként meghozott határozatában az egyes évekre vonatkozóan felállított kronológikus vagyonmérlegek

figyelembevételével a vizsgált évekre összesen 104.412.708,- forint fedezethiányt és ehhez kapcsolódóan 47.973.048,- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére. Kötelezte az adóhiány, 33.680.263,- forint adóbírság, és 14.617.738,- forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az eljárás során a felperes több nyilatkozatot tett, a hatóság kapcsolódó vizsgálatokat folytatott le, tanúkat hallgatott meg, beszerezte a NAV Központi Hivatal Szerencsejáték Felügyeleti Főosztályának (a továbbiakban: Főosztály) szakvéleményét, és a Magyar Kereskedelmi Engedélyezési Hivatal (a továbbiakban: Mérésügyi Hatóság) tájékoztatását. Határozata indokolásában rögzítette, a felperes szerencsejátékból származó bevételt bizonylattal nem igazolt, ezért hitelt érdemlő adat hiányában ilyen tételt a hatóság bevételként nem fogadott el.

A felperes a határozat ellen fellebbezést nyújtott be, melyben többek között előadta, a vizsgált években jelentős összegű bevételeket szerzett szerencsejátékból, saját rendszert állított fel meghatározott típusú játékgépeken történő pénznyeréshez, melyet sikeresen alkalmazott.

Az alperes a 2013. szeptember 6. napján kelt 3521304178. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Álláspontja szerint nem vitás, miszerint a felperesnek származott nyereménye pénznyerő-automatákból, azonban ezen nyereményeit hitelt érdemlő módon a vizsgálat során nem bizonyította, ezért nem fogadható el a pénzforgalmi mérleg felállításakor bevételként a nyeremények összege. A felperes maga által készített nyereménykimutatása, a tanúvallomások, illetve az, hogy bemutassa az egy gépen való nyerését, nem minősül hitelt érdemlő bizonyítéknak.

A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérve annak bírósági felülvizsgálatát. A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az indokolásban felhívta az Art. 97.§ (4) - (6) bekezdéseit, 108.§ (1), (2) bekezdését, 109.§ (1), (3) bekezdését, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 1.§ (3) bekezdését, 4.§ (1) bekezdését, 76.§ (4) bekezdését, a szerencsejáték szervezéséről szóló 1991. évi XXXIV. törvény (a továbbiakban: Szjtv.) 1.§ (8) bekezdését, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdését, 206.§ (1) bekezdését, valamint hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.142/2012/6. számú ítéletében foglaltakra.

Érvelése szerint az adóhatóság nem tárta fel kellőképpen a tényállást, ami részben arra vezethető vissza, hogy nem folytatta le teljes körűen a felperes által felajánlott bizonyításokat, így nem álltak megfelelő körben rendelkezésre a szükséges bizonyítékok. A felperes a nyereményekről készített noteszeket bizonyítékként

felajánlotta, azonban ezeket a hatóság tőle nem vette át, nem tette az eljárás részévé, ezek értékelése elmaradt. A noteszek nem minősülnek a számviteli törvény előírásainak megfelelő okirati bizonyítéknak, azonban egyszerű iratként értékelni lehetett volna azokat.

Emellett a hatóság csak részben hallgatott meg tanúkat, a felperes által felajánlott további személyeket tanúként nem nyilatkoztatta, ezt a hiányosságot a bíróság pótolta eljárása során. Az alperes nem volt tekintettel a felperes tevékenységére vonatkozó speciális jogszabályi rendelkezésekre. Az adózó olyan tevékenység végzéséből eredeztette bevételeit, mely után sem adófizetési, sem bevallási kötelezettség nem áll fenn és nyereségyigazolás is csak meghatározott limit felett kérhető.

A bíróságnak az a meggyőződése alakult ki, mely szerint a felperes bizonyította tényállítását, hogy a vizsgált időszak túlnyomó részében megélhetési játékos volt, az úgynevezett kockás gépeken nyert nyereményeiből finanszírozta megélhetését, vagyongyarapodása is ebből származott. Ezt támasztják alá a perbeli tanúvallomások és a felperes saját nyilvántartása is. A hivatkozott kúriai döntés más tényállás mellett született, így csak korlátozottan vehető figyelembe.

Az elsőfokú bíróság rögzítette, a felperes nyilvántartása 2010. július 10-től már nem tartalmaz adatokat, illetőleg azok nem folyamatosak. Ezért az ezen időpontot megelőző időszakra vonatkozóan a rendelkezésre álló bizonyítékok alapulvételével a felperessel szemben terhelő megállapítást nem lehet tenni. Az ezt követő időszak tekintetében kell a hatóságnak az új eljárás során kronológikus vagyonmérleget felállítania.

Az elsőfokú bíróság a százalékos egészségbiztosítási járulékfizetés körében a kereseti hivatkozásokat nem fogadta el.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Véleménye szerint a támadott ítélet sérti az Art. 108-109.§-ait, az Szja tv. 4.§ (1) bekezdését, 28.§ (1) bekezdését, és 29.§ (1) bekezdését. Az elsőfokú bíróság iratellenesen, a rendelkezésre álló bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelésével helytelen jogi következtetésre jutott. A becslés jogalapja fennállt, a felperes által felajánlott bizonyítási eszközök nem voltak hitelt érdemlőek, melynek következményeit neki kell viselnie. A felperesnek valóban voltak a hatóság által elutasított bizonyítás indítványai, azonban az elutasítás minden esetben okszerűen indokolt volt. A felperesnek azt kellett volna igazolnia, hogy mely napokon, pontosan milyen összegeket nyert, ezt azonban nem tette meg.

A Főosztálynak átadásra került a felperesi nyilvántartás, mely az

ellenőrzési jegyzőkönyv egyik mellékletét is képezte. A Főosztály a nyilvántartást összehasonlította a szerencsejátékok üzemeltető cégek által közölt adatokkal, és tájékoztatása szerint egy esetben sem volt egyezés, mely azt bizonyítja, a felperes nyilvántartása nem valós adatokat tartalmaz. A Mérésügyi Hatóság tájékoztatása alapján egyértelmű, egy játékos minél többet játszik a nyerőgépen, annál biztosabb, hogy összességében veszít. Az elsőfokú bíróság a fenti tájékoztatásokat teljes mértékben figyelmen kívül hagyta döntése meghozatala során.

A bíróság a felperes által megjelölt 103 tanú közül is csak keveseket hallgatott meg, ezért nem lehet arra alapozni az alperesi határozat jogszabálysértő voltát, hogy a hatóság is csak részben tett eleget a felperes ilyen irányú indítványainak. A meghallgatott tanúk nem tudtak számot adni a nyeremények konkrét időpontjáról és összegéről, csak a játékgépezési tevékenységet igazolták. A vizsgált időszak szerencsejátékokra vonatkozó jogi szabályozásból nem lehet azon következtetéseket levonni, melyeket a bíróság megtett. Az, hogy „a felperes nem volt abban a helyzetben”, miszerint bizonyítása kötelezettségének eleget tegyen, nem értékelhető a javára. A felperes kérhetett volna igazolást nyereményéről, ezzel azonban nem élt, ezért felelősség őt, és nem a hatóságot terheli.

Nem helytálló az ítéletnek az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasító része, ugyanis arra az időszakra vonatkozóan melyre a felperes feljegyzéseket csatolt be, nem teszi lehetővé kronológikus vagyonszerűleg ismételt felállítását. Ha a bíróság álláspontnak megfelelően elfogadhatóak a felperes szerencsejátékból származó bevételei, akkor ezzel össze kell vetni a kiadásokat, csak így vonható következtetés a becslés jogalapjára és összecszerűségére.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta, mivel a bíróság a felek által előterjesztett valamennyi bizonyíték összevetésével és további bizonyítás lefolytatásával hozta meg döntését. Ítéletében a vonatkozó jogszabályokat megfelelően alkalmazta, e körben döntését indokolta és alátámasztotta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Polgári perrendtartásról szóló 1952. III. évi törvény (a továbbiakban: Pp.) 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

A legfelsőbb bírói fórumnak abban kellett döntenie, hogy a felperes hitelt érdemlő adatokkal bizonyította-e azon állítását, mely

szerint a vizsgált időszakban nagyon jelentős összegű bevételt szerzett játékgépezésből.

Az Art. 108.§ (2) bekezdése szerint 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 értelmében, 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.

A becslés alkalmazásának indokoltsága, bizonyítása érdekében az elsőfokú adóhatóság számbavette a vizsgált időszakra vonatkozóan – és figyelemmel a felperes előadására, részben az azt megelőző években is – a felperes bevételeit és kiadásait. A kiadások a vizsgált években jelentősen meghaladták a bevételeket, így a becslés alkalmazásának jogalapja fennállt, annak indokoltságát az adóhatóság megfelelően alátámasztotta.

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

A „hitelt érdemlő adat” definícióját az Art. nem rögzíti, az egységes bírói gyakorlat értelmében ilyennek minősül az olyan adat, 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 felperes az elsőfokú hatósági eljárás kezdetétől azt állította, a vizsgált időszakban bevételei döntő többsége szerencsejátékból származott, ezekből fedezte kiadásait, ezért fedezethiánya egyik évben sem keletkezett. Ennek igazolására 2005. júniusától 2010. júliusáig terjedő időszakra noteszeket csatolt, melyek játékgépezéseinek időpontját, helyszíneit és az elért nyereményeket tartalmazzák. Emellett nagy számú tanú meghallgatását, és próbajáték lehetőségének biztosítását indítványozta, mely indítványoknak a hatóság csak kisebb részben – a tanú meghallgatások egy részének körében – tett eleget.

Az elsőfokú bíróság iratellenesen állapította meg, hogy az 1-26. sorszámmal ellátott noteszeket az adóhatóság nem tette az eljárás részévé. Ugyanis a A/8. alatti jegyzőkönyv 16. számú melléklete tartalmaz egy kimutatást a felperes nyilatkozata alapján 2007-2011. évi bevételeiről, másrészt a noteszek tartalmáról készített

kimutatás megküldésre került a Főosztály részére. Az elsőfokú hatóság és az alperes megindokolta, miért nem tartotta hitelt érdemlő adatokat tartalmazó bizonyítéknak a noteszeket.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság a felperes által megjelölt 103 tanúból 13 tanút hallgatott meg, így nem helytálló az az ítéleti megállapítás, hogy az adóhatóság az őt terhelő tényállás-tisztázási kötelezettség ellenére elmulasztotta a megjelölt tanúk meghallgatását, melyet a bíróság pótolta. A felülvizsgálati bíróság visszaütal arra, hogy a hitelt érdemlőnek elsődlegesen az okirati bizonyítékok számítanak, tanúnyilatkozatokkal az okirati bizonyítás nem pótolható.

Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelése, mérlegelése során teljes mértékben figyelmen kívül hagyta a Főosztály és a Mérésügyi Hatóság tájékoztatását, melyek a legfelsőbb bírói fórum megítélése szerint kiemelt jelentőséggel bírnak. A Főosztály összehasonlította a felperes által benyújtott nyilvántartás dátumait és az érintett társaságok nyereség-elérésre, azok időpontjára vonatkozó adatait, és egy esetben sem talált egyezést, sem a helyszínben, sem az időpontban, sem az elért nyereség összességében. A Mérésügyi Hatóság tájékoztatása többek között rögzíti, az a tény, hogy egy gyártó új programverziót engedélyezett, nem bizonyíték arra, miszerint a régebbi verzió hibás lenne. Emellett a játékgépezés körében érvényesülő egyetlen tendencia az, a játékos minél többet játszik, annál biztosabb, hogy összességében veszít.

A Kúria álláspontja szerint a Főosztály tájékoztatása cáfolja a felperes által csatolt noteszekben található adatok hitelességét, a Mérésügyi Hatóság válaszirata pedig általánosságban alátámasztja a Főosztály adatközlését.

Az Szjtv. 76.§ (4) bekezdésére figyelemmel nem számít jövedelemnek a szerencsejáték szervezéséről szóló törvény 16.§-a alapján engedélyhez nem kötött pénznyerő automatából származó nyereség. Az Szjtv. 1.§ (8) bekezdése rögzíti, hogy a nyereségre jogosult játékos kérésére a szerencsejáték-szervező köteles egy bizonyos limitösszeget meghaladó nyereségről, annak jogcímét és forint értékét tanúsító igazolást adni. Ez a limit 2007. január 1-jétől 2009. január 31-ig 200.000,- forint, míg utóbbi időponttól a vizsgált időszak végéig 2.000.000,- forint volt.

A felülvizsgálati bíróság megítélése szerint a szerencsejátékból származó jövedelemre a fenti jogszabályhelyek valóban speciális rendelkezéseket tartalmaznak, így az azokból származó nyereség nem minősül jövedelemnek, bevallási és személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá nem esik. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a vagyonbecsléses eljárás során a felperes ne lenne köteles hitelt érdemlő adatokkal bizonyítani a szerencsejáték nyereség megszerzését. Az Szjtv. 1.§ (8) bekezdése nem azt jelenti, hogy a szerencsejáték-szervező nem adhat ki a limit alatti

nyereményösszegekről igazolást, hanem kötelességet állapít meg a limit feletti nyeremény vonatkozásában igazolás kiadására. A revízió által megkeresett játéktermeket üzemeltető cégek úgy nyilatkoztak, hogy amennyiben a vendég nyereményigazolás kiadását kéri, annak eleget tesznek, ugyanakkor a felperes részére ilyen igazolást nem adtak ki.

A felperes nem volt attól elzárva, hogy nyereményeiről igazolást kérjen, ezt azonban az esetek döntő többségében nem tette meg, mely a terhére értékelendő.

A Kúria rögzíti, a felperes akkor tudta volna hitelt érdemlően igazolni szerencsejátékból származó bevételeinek összegét, ha a nyereményekről rendelkezik hiteles igazolással, vagy az általa csatolt noteszekben szereplő adatokat alátámasztja az érintett társaságok nyeremény-elérésüket visszaigazoló adatközlése. Miután a fent kifejtettek szerint a vagylagos feltételek nem teljesültek, így a felperes hitelt érdemlő adatokkal nem tudta igazolni nyereményei megszerzésének időpontját és összezszerűségét.

A hatósági és bírósági eljárás során meghallgatott tanúk nyilatkozatai pedig - mint ahogy a Kúria korábban arra már utalt - nem alkalmasak a konkrét nyeremények hitelt érdemlő bizonyítására.

A Pp. 206.§ (1) bekezdése kimondja, 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 bíróság a bizonyítékokat nem mérlegelheti felül, ugyanakkor a támadott ítélet jogszabálysértő, amennyiben a rögzített tényállás iratellenes, vagy a bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül, illetve a logikai szabályaival ellentétes módon mérlegeli.

A közigazgatási és munkaügyi bíróság által megállapított tényállás részben iratellenes. A bíróság a bizonyítékok egy részét nem vette figyelembe, másrészt a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte, mellyel sérült a Pp. 206.§ (1) bekezdése és ezen keresztül az Art. 109.§ (3) bekezdése. A felperes bevételei között - hitelt érdemlő adatokkal történő igazolás hiányában - az általa állított szerencsejátékból származó nyeremények nem vehetők figyelembe.

Erre tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (4) bekezdésére figyelemmel hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pernyertes alperes részére a felperes köteles a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapulvételével együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperes köteles megfizetni az illetékekről szóló 1990.

évi III. törvény 43.§ (3) bekezdése, 50.§ (1) bekezdése, valamint a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése szerint.

Budapest, 2015. szeptember 9.

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

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő