

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.037/2015/6.szám

A Kúria a dr. Váradi Katalin ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 17. napján kelt 2.K.33.685/2013/14. számú ítélete ellen a felperes által 16. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.33.685/2013/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 40.000 (azaz negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 822.600 (azaz nyolcszázhuszonkettőezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2006.-2010. évekre személyi jövedelemadó (szja) adónemben végzett bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2013. április 8. napján kelt határozatával 2007. évre a felperest 8.226.340 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 4.113.170 Ft adóbírság és 3.591.035 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. A 2006. évre vonatkozóan a revízió az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 164.§ /1/ bekezdése alapján elévülés okán megállapítást nem tett, 2008. évben adóköteles jövedelmet nem állapított meg, 2009.-2010. években pedig a bevallásban foglaltakat elfogadta.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. szeptember 11. napján

kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes 2006. évben adóköteles jövedelmet nem vallott, 2007. és 2008. években szja bevallást nem nyújtott be. A revízió megállapította, hogy a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaival 2007. évben nem volt arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, megszerzett jövedelmeinek együttes összege, ezért az Art. 109.§ /1/-/3/ bekezdései alkalmazásával az adó alapját helytállóan becsléssel állapította meg, és a fedezetlen kiadásokat a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 4.§ /1/ bekezdése, 28.§ /1/ bekezdése alapján egyéb jövedelemként vette figyelembe.

Az alperes szerint adózó a 2006. január 1-jén rendelkezésére álló készpénz megtakarítása összegét hitelt érdemlően nem tudta bizonyítani, ezért az elsőfokú hatóság helytállóan a 2006. év nyitó tételét 0 Ft-ban határozta meg. Az adózónak ugyanis nem csak azt kellett igazolnia, hogy a vizsgált időszakot megelőzően bevételre tett szert (készpénz megtakarításának nagyságát egyébként összegszerűen nem jelölte meg, csak hivatkozott ingatlan értékesítésekre, sport hajó eladásra, lakás bérbe adásából származó díjra), hanem azt is, hogy készpénzben és 2006. január 1-jén rendelkezésére állt a megtakarítás, amely összegeket a kiadásaira felhasználhatta. A vizsgált időszak elején készpénzt a felperes azonban nem igazolt.

Az adózó fellebbezésében előadta, hogy T. J. Gy. (a továbbiakban: magánszemély) részére 2003. évben kölcsönt adott, amelyet részletekben 2005. és 2006. években kapott vissza, a kölcsönszerződést és az átvételi elismervényeket mellékelte. E kölcsönrel kapcsolatosan az alperes rögzítette, hogy a magánszemély az adóhatóság számára nem elérhető, meghíúsult nála két elrendelt ellenőrzés is. A vallott jövedelmei alapján a kölcsön visszafizetéséhez fedezettel nem rendelkezett, a felperes pedig csak az elsőfokú határozatban foglaltak ismeretében hivatkozott az ügyletre. A 2003. évben a kölcsönadás, majd annak 2005. és 2006. évben történő visszafizetése az elévült időszak miatt az adóhatóság részéről már nem ellenőrizhető. A meglévő adatok, bizonyítékok és körülmények pedig hitelt érdemlően nem bizonyítják a kölcsön nyújtását és annak visszafizetését.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét megsértette akkor, amikor a 2006. évi nyitó készpénz megtakarítását 0 Ft-ban határozta meg, ugyanis jelentős megtakarítással rendelkezett, amelyet igazol az is, hogy valamennyi ellenőrzéssel érintett adóév utolsó napján nagy összegű forrástöbblettel bírt. A hatóság nem értékelte megfelelően ingatlan és ingóság (hajó) eladásait, az ingatlan bérbeadásából származó bevételeit. Indítványozta a magánszemély tanúkénti meghallgatását. Előadta, hogy az adóhatóság honlapján található kalkulátor szerint

kevesebb összegű a terhére megállapított késedelmi pótlék összege.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint alperes az ellenőrzésre kijelölt időszakon belül, 2007. évre az Art. 109.§ /1/ bekezdése alapján kétséget kizáróan bizonyította a becslés jogalapját, amely évben felperes szja bevallást nem nyújtott be, jelentős kiadásai merültek fel, amelyekre azonban a kronologikus pénzforgalmi mérleg adatai szerint forrással nem rendelkezett.

A felperesnek az Art. 97.§ /6/ bekezdése, 109.§ /3/ bekezdése alapján hiteles adatokkal bizonyítania kellett volna kiadásai fedezetét. Olyan értékesítésekre hivatkozott azonban, amelyek több évvel, illetve több hónappal megelőzték a vizsgált időszak kezdetét, illetve a megjelölt vételárak meglétét semmilyen okirattal nem igazolta, így az adóhatóság a nyitó tétel összegét jogszerűen állapította meg igazolt, egyéb más adat hiányában.

Az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján azt állapította meg, hogy a magánszemélynek nyújtott kölcsönnel kapcsolatosan az adóhatóság helytálló döntést hozott. A fedezethiány miatt a magánszemély tanúkénti meghallgatását a Pp. 3.§ /4/ bekezdése alapján mellőzte, részletesen kimunkálva, hogy a magánszemély kölcsönének egyéb más bizonyítékokkal való összevetését az adóhatóság miként értékelte helytállónak.

A késedelmi pótlék összegszerűségét vitató keresetrész vonatkozásában az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az a felperes részéről a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján teljes körűen bizonyítatlan maradt.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ /1/ bekezdését, az Art. 97.§ /4/ és /6/ bekezdéseit, 109.§ /3/ bekezdését, 165.§ /2/ bekezdését, a tényállása hiányos, a bizonyítékok mérlegelése kirívóan okszerűtlen, téves megállapításokat tartalmaz, ezért a döntés jogszabálysértő. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróságnak a nyitótétel és a magánszemély kölcsöne, továbbá a késedelmi pótlékre vonatkozó határozat részekben meg kellett volna állapítania az adóhatározatok jogsértő voltát.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kúria a jogerős határozatot a felülvizsgálati kérelem keretei között, a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés/.

Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása [Art. 86.§ /1/ bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának /1/ bekezdés a)-f) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg. A felperesnél a revízió az a) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott.

A bevallások utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának /1/ bekezdése értelmében az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető /Art. 97.§ /6/ bekezdés/.

Az Art. 97.§-ának /4/ bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást. Az Art. 109.§-ának /1/ bekezdése értelmében ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával és 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.

Az Art. 108.§-ának /1/ bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Ha az adóhatóság a bizonyítási eljárás során a becslés módszerét alkalmazza - mint ahogyan a felperes ügyében jogszerűen tette, mert a kiadásai meghaladták a bevételeit - a valós adó alapját valószínűsítienie kell. Az Art. 108.§-ának /2/ bekezdése alapján az adóhatóság köteles bizonyítani, hogy a becslés alkalmazásának a

feltételei fennállnak, azonban az Art. 109.§-ának /3/ bekezdése lehetőséget szabályoz az adózónak ahhoz, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolja.

Kiadásainak fedezetéről az adózó bír ismerettel, ezért annak bizonyítása, hogy mikor, mennyi bevétele volt, azt mire fordította, a felperest terhelte. Az adóhatóság az általa beszerzett, illetve a felperes részéről előtárt bizonyítékok alapján volt köteles dönten. A meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben biztosított.

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 keresetben foglalt állítások igazolására a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, majd 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 perben lefolytatott bizonyítás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a felperes keresetét elutasította.

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.

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.

A Kúria szerint az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében nem iratellenes, precíz tényállást rögzített, a Pp. bizonyításra vonatkozó eljárási jogszabályait teljes körűen teljesítette. Vizsgálta a rendelkezésére álló bizonyítékokat, ítéletében részletezte azoknak a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával történt értékelését, meggyőződése szerint állapítva meg, hogy a kereset nem alapos. A felperes sem a nyitótétel, sem az általa állított kölcsön és a késedelmi pótlék vonatkozásában a keresetét nem bizonyította, így annak a Pp. 164.§ /1/ bekezdése értelmében az elsőfokú bíróság nem adhatott helyt. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak a teljes körűen jogszerű

ítélet alapján felülvéleményezést nem alapozták 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 illetékekről 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, 2016. január 28.

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