

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.111/2016/8.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet előadó bíró, Dr. Sugár Tamás bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. ...

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 27.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. november 6-án kelt 19.K.32.740/2014/26. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.740/2014/26. számú ítéletét hatályában fenntartja. Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000.- (százezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget. Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 409.400.- (négy száz kilencezer-négy száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Felperesnél az adóhatóság 2006-tól 2008-ig terjedő évekre

bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett valamennyi adónemben. Az elsőfokú adóhatóság határozatával a felperes terhére 2007-2008 évekre személyi jövedelemadó, százalékos egészségügyi hozzájárulás és magánszemélyek különadója adónemekben mindösszesen 3.994.325.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg. A 2006-os évre elévülés okán megállapítást nem tett. Az adóhiány következtében adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított, valamint az ellenőrzés akadályozása jogcímén 100.000.- forint mulasztási bírságot is kiszabott.

- [2] Felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2013. december 10-én kelt 2511388501. számú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítésével helybenhagyta. Rögzítette, hogy a felperes kiadásai és bevételei nem voltak arányban egymással, 2007-2008 évekre is forráshiányt állapított meg a kronologikus készpénz forgalmi szemléletű vagyonmérlegben az adóhatóság. E miatt becslést alkalmazott és ezzel tárta fel a felperes valós jövedelmét. A becslési eljárás feltételei fennálltak. A felperes által fedezetként hivatkozott gépkocsi nyeresémbetétkönyv sorsolásait követően 2001. február 19. napján 1.612.760.- forint részére készpénzben kifizetésre került. A felperes azonban hitelt érdemlően nem bizonyította, hogy ez az összeg még 2005. december 31. napján készpénz formájában rendelkezésre állt, valamint, hogy ez szolgált az 5 évvel későbbi kiadások fedezetéül. Feltárta az adóhatóság, hogy a felperes nagy összegű hiteleket vett fel, melyek után havi törlesztő részleteket is fizetnie kellett.
- [3] A felperes hivatkozott arra, hogy kézilabdázó volt, és 2000. évtől kezdődően több sportegyesülettől is kapott költségtérítést, illetőleg díjazást. Dokumentumokat, így egyes esetekben számlákat, más esetekben kifizetési pénztárbizonylatokat, illetőleg újságcikkeket, kézilabda programfüzetet mellékelte ennek igazolására. Az alperes rámutatott, hogy a programfüzet, újságcikkek, illetőleg sportolói szerződések az összegek kifizetését és azok rendelkezésre állását nem bizonyítják, kizárólag azt, hogy felperes valóban sportoló volt, így azokat a bevételeket nem vette figyelembe, melyeknek kifizetését vagy rendelkezésre állását felperes nem tudta bizonyítani. A vizsgált időszakot megelőzően felperes vállalkozása vagy veszteséges volt a bevallása szerint, vagy minimális bevétel származott belőle. Az úgynevezett felhalmozási időszakokkal kapcsolatban pedig kifejtette, hogy készpénzforgalmi szemlélettel járt el, és csak az igazolt bevételek vehettek figyelembe. Ugyanakkor, ha a magánszemélynek nem fogyott el a bevétele, azt tovább vitte a következő évre is. Nyitótételként 500.000.- forint rendelkezésre állását el is fogadta.
- [4] A mulasztási bírság körében utalt az Art. 172. § (1) bekezdés 1) pontjára, kiemelve, hogy ... és ... vonatkozásában olyan szerződéses kapcsolatokra hivatkozott felperes, melyekre lefolytatott kapcsolódó vizsgálat nem támasztotta alá a felperes

bizonyítási indítványában foglaltakat. E körben figyelembe vette azt is, hogy valótlan tartalmú nyilatkozatokat tett felperes, és már korábban is mulasztási bírság került kiszabásra vele szemben.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [5] Felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának az első fokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan e mellett új eljárás elrendelését kérte. Megítélése szerint a becslés jogalapja nem állt fenn, továbbá az alperes a tényleges jövedelme kapcsán a tényállást teljes körűen nem tisztázta, illetve a bizonyítékokat nem súlyuknak megfelelően értékelte.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A bírósági eljárás során a felperes még további bizonyítékokat csatolt, illetőleg bizonyítási indítványt tett. Így ... által felperesnek nyújtott 4.000.000.- forint kölcsönről szóló 2007. január 3. és május 3. napján kelt szerződéseket, a Magyar Kézilabda Szövetség igazolását, hogy igazolt játékos volt, tehát anyagi ellenszolgáltatásban részesülnie kellett.
- [7] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. A bíróság rámutatott, a felperes a hitelt érdemlő bizonyítás követelményének akkor tesz eleget, ha az általa nevesített bevétel megszerzését és annak kiadáskori rendelkezésre állását, továbbá azt, hogy ezen összegből teljesítette kiadásait, ellentmondás mentesen bizonyítja. A felperes által csatolt sportolói amatőr szerződések, az újságcikkek másolatai mindösszesen annyit bizonyítanak, hogy felperes sportolt, azonban ezt alperes sem vitatta. Ezen dokumentumok nem bizonyítják azt, hogy felperes ezért ellenértéket is kapott, illetőleg, hogy mikor és milyen összegben. Azok a számlák, melyeknek ellenértékei átutalással kerültek megfizetésre nem vehetők figyelembe, hiszen a vagyonmérleg csak a készpénzforgalmat vizsgálja.
- [8] A bíróság szerint az alperes részletesen és tételelesen reagált a felperes észrevételében és fellebbezésében foglaltakra, teljes körűen külön - külön is és összességében is értékelte a bizonyítékokat, és főbb kapcsolódó vizsgálatot is végzett. A felperes konkrétan meg sem jelölte, hogy milyen kapcsolódó vizsgálatot hiányolt. Ugyanígy felperes a bankszámla forgalom adataira csak utalt, azonban konkrétan nem jelölte meg, hogy ezzel kapcsolatban milyen bizonyítékot mellőzött alperes.
- [9] Nem helytálló felperes állítása, miszerint alperes csak az adott adóévben igazolt jövedelmekből származó bevétel elköltését vette figyelembe, hiszen az alperes az évek végén „átgörgette” felperes rendelkezésére álló fedezetét a következő évre. A felperes ugyan hivatkozott ...nal illetőleg az élettáráásával kapcsolatos ügyletekre, ugyanakkor ...nál és ... lefolytatott kapcsolódó

vizsgálat az állításokat nem támasztotta alá. ... nyilatkozatában egyértelműen cáfolta felperes előadását, ...nak pedig a jövedelmére, anyagi helyzetére vonatkozó adatok cáfolták a felperes állítását. Egyébiránt felperes saját magának is ellentmondott, mert korábban még azt nyilatkozta, hogy nem kapott senkitől kölcsönt.

- [10] Felperes utalt az édesanyjánál folytatott vizsgálat eredményére is, mely állítása szerint azt támasztotta alá, hogy ...nak volt forrása kölcsön nyújtására. A bíróság e körben kiemelte, hogy a kölcsön nyújtása abban az ügyben 2008. évben történt, így felperes által hivatkozott határozat pusztán annyit bizonyít, hogy 2008. évben volt ...nak forrása, azonban azt nem, hogy 2007. januárban és májusban is.
- [11] A bíróság kifejtette, hogy a hitelt érdemlő bizonyítás elve következtében felperesnek nem pusztán annyit kell bizonyítania, hogy a kölcsönszerződés létrejött, hanem azt is, hogy a kölcsön készpénzben átadásra került, és azt a kiadásainak a fedezetére fordította. Amennyiben ezt felperes bizonyította volna a hatósági vagy a peres eljárás során, úgy fordult volna meg újra a bizonyítási teher.
- [12] A nyereségösszegnek a vizsgálattal érintett időszak kezdetén való rendelkezésre állását felperes sikerrel bizonyítani nem tudta. Fentiek okán a bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdés alapján a felek előadásait és a bizonyítékokat egyenként és összességében mérlegelve döntött a kereset elutasításáról.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a Pp. 219. § (1) bekezdésébe a Pp. 221. § (1) bekezdésébe, a Pp. 339. § (1) bekezdésébe ütközőnek tartva azt. Elsődlegesen kérte, hogy a Kúria úgy változtassa meg az elsőfokú ítéletet, hogy a felperes keresetének adjon helyt, másodlagosan kérte az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását, harmadsorban pedig a bíróság ítéletének oly módon történő megváltoztatását, mely lehetővé teszi az adóhatóság számára új eljárás lefolytatását és a hiányzó bizonyítási eljárási cselekmények pótlását.
- [14] A felperes a ...tól kapott kölcsön vonatkozásában kifejtette, hogy az adóhatóság tévesen alapozta határozatát arra, hogy ... részére kölcsönt nem adhatott, figyelemmel vagyoni, jövedelmi viszonyaira. A felperes a ... általi kölcsön bizonyítására az ellenőrzés során a kölcsönszerződéseket csatolta, az elsőfokú adóhatóság azonban az Art. 97. § (4) bekezdésben foglalt tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségét elmulasztva az okiraton szereplő tanúkat a kölcsönösszegek rendelkezésre bocsátásának körülményeire vonatkozóan nem hallgatta meg, ez irányú indítványát indok nélkül mellőzte. Ez annál is fontosabb kérdés, mivel ... tanúként való meghallgatását az adóhatóság úgy foganatosította, hogy a tanúnak az állapotára való tekintettel a tanúzási képessége hiányzott.

Felperes szerint nem alapozza meg a kölcsönök összegére és azok megtörténtére vonatkozó adózási bizonyítás hitelességével összefüggésben megállapított kételyt pusztán az a körülmény sem, hogy a magánszemélytől, családtól, rokonoktól, ismerőstől kapott kölcsön vonatkozásában az eljárás során a felperes eltérően nyilatkozott, a ...tól kapott kölcsönökről pedig csak a vizsgálat megállapításainak ismeretében tett említést.

- [15] Felperes szerint az adóhatóságnak - tekintettel az ellenőrzés során elterjesztett bizonyítékokra és így az adóhatóságra visszafordult bizonyítási teherre - a kölcsönügyletekből származó 4.000.000.- forint kölcsönösszeg megalapozott figyelembevételéhez további bizonyítási cselekményeket kellett volna elvégeznie, ami úgy az adóhatósági eljárásban, mint a bírósági szakban elmaradt.
- [16] A felperes a felülvizsgálati kérelmében is hivatkozott az édesanyja, ... vizsgálatára, melyben a hatóság elfogadta a kölcsönügylet létrejöttét, és azt a vagyonmérlegbe beépítette. Ebből a vizsgálatból megállapítható, hogy az édesanyjának 2008. évben szintén ... adott kölcsönt. Csatolta továbbá felperes az őt érintő kölcsönügyletek ügyleti tanúinak közjegyző előtt tett nyilatkozatát, amely nézete szerint alátámasztja, hogy a kölcsönügyletek ténylegesen létrejöttek és ... összesen 4.000.000.- forint kölcsönt folyósított felperesnek.
- [17] A sporttevékenységből származó jövedelemmel kapcsolatban kifejtette a felperes, hogy akkor járt volna el helyesen alperes, ha kapcsolódó ellenőrzést terjeszt ki az érintett sportegyesületekre is. Nem életszerű azt feltételezni, hogy Magyarországon az igazolt sportolók anyagi ellenszolgáltatás nélkül fejtenek ki elismert nemzetközi szintű sportteljesítményt. A felperes bizonyítási indítvánnyal élt a csapattársak és a kézilabda szövetség megkeresésére, azonban a bíróság a bizonyítási indítványt elutasította.
- [18] A korábban megszerzett jövedelem igazolásával kapcsolatban utalt a nyereménybetétkönyv sorsoláson nyert összegre, amely 1.612.760.- forint volt, és amely állítása szerint olyan megtakarítás, amely 2005. december 31. napján még rendelkezésre állt.
- [19] A mulasztási bírsággal kapcsolatban előadta, hogy a vizsgálattal kapcsolatban jogában állt észrevételt tenni, amelyet meg is tett, és amelyre tekintettel az elsőfokú hatóság további kiegészítő ellenőrzést folytatott le, ez azonban felperes álláspontja szerint az ő terhére semmiképpen nem értékelhető. Felperes nézete szerint pedig annak az elfogadása életszerűtlen, hogy ... a közös együttélés során a lakás illetőleg a létfenntartással kapcsolatban felmerült költségekhez semmilyen módon ne járult volna hozzá.
- [20] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

- [22] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) és (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.
- [23] A Kúria jelen esetben is a jogerős ítélet felülvizsgálatát végezte a vonatkozó adójogi és perrendi szabályok szerint, különös tekintettel a Pp. 206. § és 221. §-ban foglaltakra. Az elsőfokú jogerős ítélet mindenben megfelelt a jogszabályoknak, tükrözi a következetes bírói gyakorlatot, és e szerint járt el a Kúria is. A Kúria a felülvizsgálati kérelemben vitatott kérdésekben, így a becslés jogalapja, a nyitótétel rendelkezésre állása, a sportolói jövedelem igazolhatósága, a kölcsönösszeg rendelkezésre állása és a mulasztási bírság jogalapja tekintetében is azt állapította meg, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő.
- [24] A Kúrai hangsúlyozza, hogy az Art. 108. § (9) bekezdés és 109. § (3) bekezdés értelmezése tárgyában számos eseti döntést hozott. Ezekben egyebek mellett kifejtette, hogy a vagyonosodási becslési eljárásban a becslés jogalapja és módszere helyességét az adóhatóságnak kell alátámasztania. Ezt követően azonban az így megállapított adóalaptól való eltérést - vitatás esetén - az adózónak kell hiteltérdemlő bizonyítékokkal alátámasztania. (Kfv.I.35.668/2014/6.) A felperesnek kell bizonyítania hitelt érdemlően, hogy a becslés módszerével megállapított adóalap nem valós. A hiány fedezetére csak az a bevétel vehető figyelembe, ami a kiadás felmerülésekor az adózó tényleges rendelkezésére állt. (Kfv.I.35.354/2015/5.) A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó bizonyíthatja. Az eltérés bizonyításához felhasználható bizonyítékoknak hitelt érdemlőnek kell lenniük. Az adózó hiteltérdemlő bizonyítékkal köteles igazolni állítását, ha arra hivatkozik, hogy a becslés kezdő időpontjában megtakarítással rendelkezett. (Kfv.III.35.331/2015/5.) Amennyiben az adózó a fedezethiányt kölcsönügylettel magyarázza, a forrás meglétét okirattal neki kell bizonyítania. (Kfv.I.35.052/2016/9.)
- [25] A felperes nyitótételként a vizsgált időszakot több évvel megelőzően szerzett jövedelemre hivatkozott. E körben helyesen fejtette ki az alperes és az elsőfokú bíróság is, hogy nem elegendő igazolni valamely forrás megszerzését, amennyiben azt nyitótételként kívánja az adózó érvényesíteni, akkor a vizsgált időszak kezdetén való rendelkezésre állását is bizonyítania kell. Ez jelen esetben nem történt meg. Az elfogadható 500.000.- forintot ugyanakkor maga az adóhatóság állította be induló forrásként.
- [26] A felperes bevételei és kiadásai nem voltak összhangban, fedezethiány mutatkozott. A sportolói jövedelmét egyértelműen a felperesnek kellett volna a Ket. 109. § (3) bekezdésében foglaltaknak megfelelően hitelt érdemlő adatokkal igazolnia, bizonyítania. A felajánlott bizonyítás teljesítése esetén sem bizonyulhatott volna alkalmasnak arra, hogy hiteles okirat

hiányában a felperes állítását alátámassza.

- [27] A kölcsönösszeg vonatkozásában a felperes az adóeljárás során eltérő nyilatkozatokat tett. Előremutató bizonyítást csak a perben indítványozott. A kölcsönügyletekkel kapcsolatban a Kúria rögzíti, osztva e körben is az alperes álláspontját, hogy a felülvizsgálati kérelemhez csatolt közjegyző előtt tett nyilatkozat egyrészt új tény, körülmény, másrészt a közjegyzői okiratban foglaltak csak azt igazolják, hogy a felek ezt a közjegyző előtti nyilatkozatot megtették, de a kölcsönösszeg tényleges átadását hitelt érdemlően nem tudják igazolni. Felperesnek ugyanis nem pusztán annyit kellett bizonyítania, hogy a kölcsönszerződés létrejött, hanem, hogy az készpénzben átadásra is került. Ezt bizonyítani eredményesen nem tudta, így a bizonyítási teher sem fordult meg.
- [28] A felperes álláspontja részletes ismertetésén túl az Art. mulasztási bírság kiszabhatóságára vonatkozó rendelkezéseire – ellentétben a jogerős ítéletben foglaltakkal – nem hivatkozott. Az Art. 104. § (1) és (4) bekezdései e körben önmagukban jelentőséggel nem bírnak, ezért a Kúria a mulasztási bírságot érintően érdemi felülvizsgálatra nem látott lehetőséget.
- [29] Összességében megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság valamennyi a felülvizsgálati kérelemben vitatott kérdésben állást foglalt. Értékelte a tényállást, számot adott a bizonyítékok mérlegeléséről. Döntése és indokai megfelelnek mind a jogszabályoknak, mind a következetes bírói gyakorlatnak, ezért a jogerős ítéletet a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [30] A Kúria az alperes részére megítélt perköltségről a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján rendelkezett.
- [31] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket 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 felperes viseli.
- [32] A jogorvoslat lehetőségét a Pp. 271. § (1) e) pontja zárja ki.

Budapest, 2016. szeptember 14.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet s.k. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő