

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.VI.35.031/2016/7.

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. ... Ügyvédi Iroda ügyintéző ügyvéd: Dr. ...)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 7.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Egeri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. október 7-én kelt 9.K.27.177/2015/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egeri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság kijavított 9.K.27.177/2015/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperesi jogelőd 3549657612. számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezi és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati eljárási részperköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az adóhatóság a felperesnél 2004-2008-ig terjedő évekre személyi jövedelemadó, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeképpen hozott határozatával a felperes terhére 2006-2008. évekre mindösszesen 15.630.556.- forint adókülönböt állapított meg, ezt adóhiánynak minősítette és adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot is felszámított.
- [2] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2012. július 2. napján hozott 3549657612. számú határozatával az elsőfokú határozatot, kijavítás mellett, helybenhagyta. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109. §-ára, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) 1. § (3), (4) bekezdésére, 28. § (1) bekezdésére, valamint az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho tv.) 3. § (2) és (3) bekezdésére alapította. Megállapította, hogy a felperes öt év alatt összesen 115.134.942.- forintot fordított ingatlan vásárlásra, pénzügyi intézetek felé történő kézpénzbefizetésekre, megélhetési kiadásokra, számítógép vásárlásra, Kft. részére történő befizetésre. A vizsgált időszakot megelőzően nem rendelkezett igazolt megtakarítással, ezért az adóhatóság a 2004. évi januári nyitó jövedelemként a KSH által megállapított jó megélhetési szint figyelembevételével számított két havi megélhetési összeget 273.814.- forintot vett figyelembe. Rögzítette azt is, hogy a felperesnek 2004-2008. években összesen 50.039.322.- forint állt rendelkezésére felhasználható forrásként, amely csak részben biztosított fedezetet az általa finanszírozott kiadásokra, ezért a felperes terhére a vizsgált években különböző nagyságrendű forráshiányt valószínűsített, amit annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez számított hozzá egyéb jövedelemként, amelyre a jövedelem eltitkolást megállapította.
- [3] Alperes érvelése szerint a felperes nem bizonyította hitelt érdemlő adatokkal a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. Nem fogadta el a vagyonmérlegben kimutatott forráshiányok fedezeteként a felperes állítása szerinti, a vizsgált időszakot megelőzően nyújtott kölcsönök visszafizetéséből származó összegeket, a felperes ugyanis nem rendelkezett pénzügyi fedezettel a kölcsönnyújtáshoz. Nem fogadta el felperesi bevételként az édesanyja, továbbá apósa részére osztalékként kifizetett jövedelmeket sem. A felperes részére 2004-2006. években folyószámlájára átutalt, illetve befizetett összegeket is egyéb jövedelemként vette figyelembe.

A kereseti kérelem

- [4] Felperes keresetében a határozat hatályon kívül helyezését kérte vitatva annak jogalapját és összegszerűségét is.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét részben, kizárólag a megélhetéssel kapcsolatos kiadások, bankkártyás vásárlások, továbbá az ... kötött kölcsönszerződés tekintetében alaposnak találta, ezért az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. rögzítette, hogy a határozat egyéb megállapításai helyesek.
- [6] Az elsőfokú ítélettel szemben mindkét fél felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. Az alperes a kereset teljes körű elutasítását, a felperes pedig a kereset teljes körű elfogadását, az annak megfelelő határozat meghozatalát kérte. Egyebek mellett sérelmezte, hogy az ítélet nem adta indokát ..., ... és ... részére nyújtott, illetve visszafizetett kölcsönök tekintetében hozott megállapításnak.
- [7] A Kúria Kfv.V.35.534/2014/5. számú ítéletével az Egre Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.26.891/2013/15. számú ítéletének a ..., ..., ...val kapcsolatos kölcsönügyletekre vonatkozó részét hatályon kívül helyezte és e körben az elsőfokú bíróságot új határozat hozatalára utasította, ezt meghaladóan az ítéletet hatályában fenntartotta. Indokolásában kifejtette, hogy a két felülvizsgálati kérelem közül kizárólag a felperesét, és azt is csak e részében találta alaposnak, mert e tárgyban az elsőfokú bíróság nem adta érdemben felülvizsgálható indokát annak, hogy mely adatokra, tényekre, körülményekre, bizonyítékokra alapozta döntését. A Kúria előírta, hogy a három említett kölcsönszerződésre vonatkozó kereseti érvelés tekintetében kell lefolytatnia az új eljárást és e körben a határozatát a becslési eljárásra irányadó szabályoknak, valamint a Pp. 164. § (1) bekezdésben, 206. § (1) bekezdésben, 221. § (1) bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell meghoznia.
- [8] A megismételt eljárásban az Egre Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Utalt az Art. 109. § (1) bekezdésére, 108. § (1), (2) bekezdéseire, a 109. § (3) bekezdésére, 97. § (1) bekezdésére, a Pp. 164. § (1) bekezdésére, valamint hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.534/2014/5. számú ítéletére arról, hogy a felperesnek kellett bizonyítani azt, hogy a részére ..., ...tól és ...tól átutalt összegek kölcsönnek és nem az Szja tv. előírása alapján egyéb jövedelemként adóköteles jövedelemnek minősülnek. E körben a felperesnek azt kellett bizonyítani, hogy 2003. szeptember 25-én 8.000.000.- forintot, október 1-jén 32.000.000.- forintot és 2002. október 1-jén 2.500.000.- forintot adott kölcsön, ehhez megfelelő fedezet állt rendelkezésre, és a kölcsönök visszafizetése megtörtént, amely hitelt érdemlően bizonyítható. A bíróság részletesen elemezte az egyes kölcsönnyújtásokkal kapcsolatos körülményeket, majd rögzítette, nem

igazolt, hogy a szóban forgó összegek kölcsönök voltak, illetve azok visszafizetéséből származtak. Sem a korábbi megtakarítás létét, sem az osztalék jövedelemben részesülést nem tudta igazolni továbbra sem a felperes. A kölcsönszerződésekkel kapcsolatban továbbra is fennálltak azok az ellentmondások, amit az adóhatóság már a közigazgatási eljárásban is feltárt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérte az elsőfokú ítélet megváltoztatását oly módon, hogy a Kúria a felperes keresetének adjon helyt, és az alperest perköltségben marasztalja. Mindenek előtt kifejtette, hogy a támadott ítélet a rendelkező részben a teljes kereseti kérelmet elutasította, a felperes illeték fizetésre és perköltség viselésre kötelezése mellett, annak ellenére, hogy az alapeljárásban egyszer már ezen kérdések tekintetében döntött. Egyebekben viszont részbeni pernyertesnek hirdette felperest, így az ítélet rendelkező része téves, ezzel megsértve a Pp. 220. §-át. A rendelkező részben és az indokolásban megjelölt perköltség összege is eltér és eltúlzottnak is tekinthető.
- [10] Másrészt az ítéleti indokolásban a bíróság jogszabálysértő módon megfordította a bizonyítási terhet. Noha a perben valóban a felperesnek kell bizonyítani a Pp. 164. §-a szerint, azonban jelen esetben felperesnek azt kellett bizonyítania, hogy az alperes megsértette az Art. 97. § (4) bekezdését, amikor bizonyítékok nélkül, okirati kölcsönszerződések, közokirati bankkivonatok, és egybehangzó tanúvallomások ellenére átminősítette a kölcsönügyleteket. Tévesen fejtette ki a bíróság, hogy a felperesnek kellett bizonyítania azt, miszerint részére ..., ...tól és ...tól átutalt összegek kölcsönnek minősülnek, így azok nem tekinthetők egyéb jövedelemként adóköteles jövedelemnek.
- [11] Egyrészt felperes ezt bizonyította, másrészt ebben az esetben nem az Art. 109. §-a alkalmazandó, mert nem becslés keretében állapította meg a jövedelmek átminősítését az adóhatóság, hanem attól függetlenül. Az, hogy egy hat éves ügyletre nem emlékezett pontosan, nem tesz hiteltelenné okiratokat, illetve a kölcsön törlesztő részletek banki átutalását. Az ítélet a Kúria előírása ellenére csupán részletesebben ismertette az adóhatósági álláspontot a kölcsönökkel kapcsolatban, de nem adott választ arra, hogy azok átminősítését miért fogadta el, a felperesi bizonyítékokat, okirat, tanúvallomás, bankszámlakivonatokat, miért hagyta figyelmen kívül, megsértve ezzel a Pp. 206. és 221. §-át.
- [12] Alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [13] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint részben alapos.
- [14] 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. A felülvizsgálati kérelem tárgya a jogerős elsőfokú ítélet jogszerűségének felülvizsgálata. Felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye. A jogerős ítélet jogszabálysértő volta akkor állapítható meg, ha a tényállás iratellenes, az ítélet indokolása logikátlan vagy kirívóan okszerűtlen.
- [15] Jelen perbeli esetben mindenekelőtt rögzíti a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság megismételt eljárásban hozott ítélete a felülvizsgálat tárgya. Amint azt a tényállás is rögzítette, a megelőző eljárásban az elsőfokú bíróság a felperes keresete vonatkozásában teljes körűen állást foglalt, mindösszesen két kérdés, az Ignéczi -féle kölcsön és a kártyás vásárlások vonatkozásában találta alaposnak a felperes keresetét és erre nézve kötelezte az adóhatóságot új eljárás lefolytatására. A meghozott elsőfokú ítélettel szemben mindkét fél felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amely felülvizsgálati kérelmek lefedték a felperes keresetének minden elemét.
- [16] A Kúria Kfv.V. tanácsa valamennyi kérdés felülvizsgálata után egy kérdéskör tekintetében látta szükségesnek az elsőfokú bíróság általi új eljárás lefolytatását, ez pedig a három magánszemély kölcsöne, melyre vonatkozóan azért találta alaposnak a felülvizsgálati kérelmet, mert az elsőfokú bíróság nem adta érdemben felülbíráható indokát annak, hogy mely adatokra, tényekre, körülményekre, bizonyítékokra alapozta döntését. Ezért kötelező utasítást adott arra, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 164. § (1) bekezdésben, 206. § (1) bekezdésben és 221. § (1) bekezdésben foglaltaknak megfelelően járjon el és hozza meg az új határozatát.
- [17] A felperes felülvizsgálati kérelme az ítélet rendelkező részének megfogalmazásával kapcsolatban alapos, hiszen a Kúria a Kfv.V. tanácsa által felülvizsgálati eljárásban meghozott ítélet az első elsőfokú ítéletet a három magánszemély kölcsöne kivételével jogszerűnek találta, ekként ebben a vonatkozásban mindenképpen beállt az anyagi jogerő. Azon eljárási kérdésben helytálló a felperes kifogása, hogy az elsőfokú bíróságnak az alapeljárásban hozott alapítélethez képest meg kellett volna határozni, hogy mely tételek kapcsán hozott elutasító döntést.
- [18] Csupán a három magánszemély kölcsönének ismételt megvizsgálására utasította az elsőfokú bíróságot a Kúria. Ennek az elsőfokú bíróság eleget tett, mellyel kapcsolatban a Kúria jelen felülvizsgálati eljárásban eljáró tanácsa azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság ítélete nem jogszabálysértő. Részletesen indokát adta az elsőfokú bíróság annak, hogy a három magánszemély kölcsönét miért nem fogadja el, számot adott arról, hogy miként mérlegelte a rendelkezésre álló adatokat és bizonyítékokat, a Pp. 206. §-ában

írtakat betartva, az elsőfokú bíróság részletezte és helytállóan értékelte azt, hogy a felperes a kölcsön nyújtására pénzügyi forrással hitelt érdemlően nem rendelkezett. Figyelembe vette a kölcsönszerződésben foglaltak és a kölcsönvevők nyilatkozatai közötti ellentmondásokat, a visszafizetés körülményeit és azt a körülményt, hogy a felperes állításait alátámasztandó okiratokat csak az ellenőrzés megkezdését követő két év múlva csatolta.

- [19] Önmagában az, hogy a felperes a mérlegelés eredményeire alapozottan meghozott hatósági döntést, illetve jogerős ítéletet sérelmesnek tartja, hitelt érdemlő bizonyítékok hiányában azok jogsértő voltának megállapításához nem vezethetnek, azaz a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott eljárási rendelkezések nem sérültek. Ténylegesen két tételt érintően kell lefolytatni az adóhatóságnak az új eljárást, amire az alapeljárásban az elsőfokú ítélet utasította, így az Ignéczi -féle kölcsön és a bankkártyás fizetés kérdéskörében, és e szerint kell kimunkálni a vagyonmérlegben az összegeket, továbbá a felperest érintő fizetési kötelezettséget.
- [20] A Kúria annak érdekében hozta meg a rendelkező rész szerinti döntését, hogy eljárásjogi okból ne kelljen a bírósági eljárást újból megismételni, és az adóhatóság le tudja folytatni azon eljárását, melyre az alapperben az elsőfokú bíróság kötelezte, és amely kötelezés ismeretében sem változtatható meg a felülvizsgálati kérelem.
- [21] A Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése és a Pp. 339. § (1) bekezdése értelemszerű alkalmazásával, a jogerős ítélet és mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú közigazgatási szervet kötelezte új eljárásra.

Záró rész

- [22] A Kúria a részbeni pernyertességre, pervesztességre tekintettel határozta meg a perköltséget, figyelemmel a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 81. §-ában foglaltakra.
- [23] A felmerült felülvizsgálati eljárási illetéket a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapulvételével az állam viseli.

Budapest, 2016. október 5.

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 hitelével:
tisztviselő