

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.367/2016/8. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Palotai Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Zámboriné dr. Királdi Klára jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. február 05. napján kelt 30.K.30.566/2015/18. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 30.K.30.566/2015/18. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 170.000 (azaz százhetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 852.100 (nyolcszázötvenkettőezerszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2007.-2011. évekre személyi jövedelemadó (szja) és százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho) adónemekben lefolytatott, bevallások

utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2014. szeptember 22. napján kelt határozatával a felperest 2008.-2011. évekre 6.010.226 Ft szja, 2.510.861 Ft eho adókülönbözet, 4.964.986 Ft adóbírság és 2.862.590 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte azzal, hogy 2007. évre elévülés okán adókülönbözetről nem rendelkezett.

- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2014. december 9. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot - az adóbírság összegének 4.700.986 Ft-ra való megváltoztatásával - helybenhagyta.
- [3] Indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaival nem volt arányban az adómentes, a bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső, megszerzett jövedelmeinek együttes összege, ezért helytállóan, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109.§ (1)-(3) bekezdései alkalmazásával az adó alapját 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 elévüléssel kapcsolatos rendelkezése az Art. 164.§ (1) bekezdésén alapult.
- [4] Az alperes - egyebek mellett - kifejtette, hogy adózó a készpénzes bevételeinek igazolásaként TippMix szerencsejáték szelvényeket adott át, amelyeken feltüntetésre került a fogadások helye és időpontjai, a játék ára, a kifizetett nyeremények összege, és általában a kifizetések időpontja is. A szelvények szerint összesen 4.761.800 Ft nyeremény került kifizetésre, 1.527.900 Ft ráfordítás ellenében. A szelvények alapján azonban nem volt beazonosítható: ki vásárolta azokat, kinek a részére történt a nyeremények kifizetése, így adózó hitelt érdemlően nem igazolta, hogy az ő készpénz mozgását dokumentálnák a bemutatott TippMix nyugták. A revízió ezért a játékok árait jogszerűen nem minősítette adózó forráscsökkenésének, és a szelvényekre kézzel ráírt nyeremény összegeket helytállóan nem vette forrásnövekedésként figyelembe.
- [5] Rögzítette az alperes, hogy - az adózó észrevétele alapján - az elsőfokú hatóság részéről megkeresett Sz. Zrt. tájékoztatása szerint a kis összegű (2008. december 31-ig 100.000 Ft alatti, 2009. január 1-től 200.000 Ft alatti) nyeremények kifizetése közvetlenül a nyertes szelvény terminálon keresztüli beazonosítást követően, a helyszínen és készpénzben történt. A nyertes szelvény hátoldalára a kifizetés helye, ténye, a kifizetett összeg került felvezetésre, majd a szelvényt vissza kellett adni a benyújtójának. A nyereményt készpénzben felvevő játékos személyes adatai csak abban az esetben kerültek rögzítésre, ha a nyereményről igazolást kért, vagy átutalással kívánta azt

- felvenni. A Zrt. rendelkezésére álló információk szerint rendszereikben a felperes részére készpénzben felvett, igazolással alátámasztott, illetve átutalással kifizetett kisnyereményt nem találtak.
- [6] Az alperes hangsúlyozta, az eredeti szelvények megőrzésével azt lehet bizonyítani, hogy a nyereményt kifizették és nyertes szelvény van az adózó birtokában. Azonban azt nem bizonyítja, hogy a nyeremény az adózó készpénzes jövedelme volt. A felperes nem bocsátott a revízió rendelkezésére olyan igazolást, hogy a TippMix nyereményből származó kifizetés a részére történt, ezt a Sz. Zrt. nyilvántartása sem tartalmazza.
- [7] Az alperes rögzítette továbbá, hogy adózó nyilatkozata szerint az édesapjától többször kapott kölcsön nagy összegeket, amelyet hagyatéki iratokkal kívánt igazolni. A revízió nem azt ellenőrizte, hogy a szülő adott-e kölcsönt, illetve ajándékot adózó részére, a közjegyzői okiratban foglaltakat sem vonta kétségbe, hanem azt vizsgálta, hogy a kölcsönösszegek a vizsgált időszak kezdetén adózó rendelkezésére álltak-e. Az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként helytállóan a 2002.-2003. évben megszerzett 17.900.000 Ft-nak a vizsgált időszak kezdetén való rendelkezésre állását nem minősítette bizonyítottnak. Ugyanakkor 2007. január 1-jei nyitó tételnek elfogadta a felperes részére 2006. november 10-én a szülőjétől juttatott 7.250.000 Ft-ot, mert e kölcsönadási időpont és a vizsgált időszak kezdetének napja között rövid az időtartam, és amely időszakban az adóhatóságnak nincs tudomása adózó részéről ingó és ingatlan tulajdonának gyarapodásáról.
- [8] A felperes a teljes pénzösszeg 2007. január 1-jei meglétére hivatkozott, előadása szerint a kölcsönöket megszerzésükkor letétbe helyezte dr. D. Gy. ügyvédnél, amit őrzési letéti szerződésekkel, és a letétből kifizetett részösszegek átvételéről szóló elismervényekkel kívánt igazolni.
- [9] Az elsőfokú hatóság kapcsolódó vizsgálatot folytatott az ügyvédnél, nyilatkoztatta, okiratokat vett át tőle, értékelte a felperes részéről előtárt hagyatéki iratokat, és megállapította, hogy nincsen olyan adat, könyvelési tétel, amelyen az adózó neve szerepelne, az ügyvéd könyvelése, nyilvántartásai nem igazolják azt, hogy a felperes részére letéti őrzést végzett volna, illetve, hogy abból kifizetést teljesített volna. Az ügyvéd letéti nyilvántartása nem bizonyította, hogy az adózó részéről átadott pénzösszegeket letétként őrizte volna, így a felperes által állítottan ügyvédi letétbe helyezett pénzeket az elsőfokú hatóság forrásként helytállóan nem vette figyelembe.

A kereseti kérelem

- [10] A felperes keresetében elsődlegesen a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve azok megváltoztatását és az adóhiány 0 Ft-ban való megállapítását kérte.
- [11] Vitatta (egyebek mellett) a szerencsejátékkal kapcsolatos hatósági megállapítások helyességét. Álláspontja szerint a megőrzött eredeti szelvényekkel, azok adataival igazolta a TippMix játéknyereményből származott forrásait, milyen nyereményekhez jutott, illetve mekkorák voltak a költségei. Benyújtotta a Sz. Zrt. részére megküldött válaszirátát arról, hogy az úgynevezett kisnyeremények (200.000 Ft alatti összegek) kifizetése terminállal rendelkező átvevőhelyen készpénzben anonim módon történik.
- [12] Érelmezte, hogy az adóhatóság az édesapjától kölcsönbe, majd örökségként kapott pénzből csak a nyitótétel összegét fogadta el rendelkezésére álló pénzösszegként. Állította, hogy a revíziónak átadott iratok bizonyítják a teljes összeg meglétét, illetve az ügyvédi letét folytán annak rendelkezésére állását is.
- [13] Az elsőfokú bíróság eljárása során tanúként meghallgatta az ügyvédet, illetve okiratokat fogadott be a felektől, közöttük a Sz.Zrt. részéről a felperesnek megküldött válasziratot.

Az elsőfokú ítélet

- [14] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [15] Indokolásában értékelve a rendelkezésére álló, a TippMix szelvényekkel kapcsolatos dokumentumokat, megállapította, hogy a szelvényeken semmiféle, a felperes egyedi azonosítására alkalmas megjelölés nincsen, ezért azokat az adóhatóság helytállónan nem tekintette hitelt érdemlő bizonyítékoknak a források körében. Rögzítette azt is, hogy a vizsgálattal érintett időszakban a források rendelkezésre állását igazolnia kell az adózónak, a felperes részéről azonban a TippMix nyeremények meglétéről igazolás nem történt.
- [16] Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok alapján azt állapította meg, hogy az ügyvéd az állított, letétbe helyezett és általa őrzött összegek letéti őrzését a reá vonatkozó jogszabályoknak megfelelő okiratokkal (közokirattal) illetve letéti számlakivonattal igazolni nem tudta. A felperesnek további más bizonyítéka pedig a szülőtől kapott összegek rendelkezésére állására nem volt. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként helytállónan csak a 2007. január 1-jén megjelölt összeget fogadta el nyitótételként, mert a többi összeg felperes rendelkezésére állása nem volt igazolt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [18] Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 109.§ (3) és (4) bekezdéseit, 97.§ (6) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 336/A.§ (1), (2) bekezdéseit.
- [19] A felperes lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat a forrásként megjelölt játéknyeremények és a szülőkől kapott pénzre vonatkozóan. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló okiratokat tévesen, okszerűtlenül értékelte, a tényállást nem tisztázta a TippMix nyeremények, és az ügyvédnél letétbe helyezett összegek körében. A Sz. Zrt. illetékes szakemberét nem hallgatta meg, és a bizonyítási teher kiosztása sem volt jogszerű.
- [20] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [22] A Kúria a jogerős határozatot a felülvizsgálati kérelem keretei között, a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés).
- [23] 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.
- [24] 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.
- [25] 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.

- [26] Az Art. 97.§-ának (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtajánál 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.
- [27] 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 valószínűsíténie 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.
- [28] Kiadásainak fedezetéről az adózó bír ismerettel, így annak bizonyítása, hogy mikor, mennyi bevétele volt, azt mire fordította, a felperest terhelte. Az Art. 97.§ (6) bekezdés ezért rendelkezik akként, hogy a nem bizonyított tény, körülmény becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető. Az adóhatóság az általa beszerzett, illetve a felperes részéről előtárt bizonyítékok alapján volt köteles döntenie. A meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben a felperes részére is biztosított volt [Art. 143.§ (1) bekezdés].
- [29] 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 valónak fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok [Pp. 166.§ (1) bekezdés].
- [30] Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására bizonyítási eljárást rendelt el, majd a közigazgatási eljárásban - az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség

és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján - lefolytatott bizonyítási eljárást, illetve az eredményeként meghozott alperesi döntést (a kereseti kérelem keretei között) a perben lefolytatott bizonyítás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.

- [31] 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.
- [32] 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. Felperesnek a felülvizsgálati kérelme II. pontjában kifejtett értékelése az elsőfokú bíróság által lefolytatott peres eljárásban, részéről a konkrét bizonyítékok értékelésében, azok minősítésében jogsértést nem igazolt.
- [33] Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ítéletében nem iratellenes, pontos és valósághű tényállást rögzített, amelyet követően nemcsak megjelölte, hanem idézte is az alkalmazott jogszabályhelyeket. Jogi indokolásában elsődlegesen értékelte a határozatok jogszerűségét a kereseti kérelem keretei között (Pp. 215.§) a becslés jogalapja, módszere, összecszerűsége körében, majd vizsgálta a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés igazoltságát.
- [34] Az elsőfokú bíróság a TippMix játéknyeremény körében minden rendelkezésre álló bizonyítékot értékelt. A szelvények eredeti volta, azok adattartalma, e szerencsejáték szabályzata, a Sz. Zrt. levelei, a szerencsejáték szervezés állami felügyeletében az adóhatóság részvétele, a kisnyereményt elérő adózók részére a nyeremények kifizetésének felek által vázolt rendszere, és az arra vonatkozó felperesi előadások sem egyenként, sem összességükben nem bizonyítják azt, hogy a nyeremények kifizetése a felperesnek történt. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a TippMix szerencsejátékhoz tartozó bizonyítékok, közöttük a nyeréményszelvények a „felperes egyedi azonosítására alkalmas megjelöléssel” nem rendelkeznek, ennek ellenkezőjét a felperes sem állította. A TippMix nyugták birtoklásának a ténye a nyeremények felperes általi megszerzését, mert arra vonatkozó adat, bizonyíték nincsen, nem igazolják. A meghallgatni kért tanú nem volt jelen a nyeremények kifizetésekor, ezért tanúkénti meghallgatása a Pp. 3.§ (4) bekezdése alapján nem volt szükséges.
- [35] A TippMix szerencsejátéokra vonatkozó keresetrész alaposságát, avagy megalapozatlanságát nem valamely jogszabályhely mikénti értelmezése döntötte el, nem jogértelmezési kérdésről

határozott az elsőfokú bíróság, hanem az előterjesztett petitum bizonyítottságát kellett elbírálnia. A Kúria megállapította, a felperes a Pp. 164.§ (1) bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettségének - nyerteskénti beazonosíthatóságának hiányában - e tárgyban nem tett eleget, ezért az elsőfokú bíróság a kapcsolódó keresetrészt jogszerűen utasította el.

- [36] A továbbiakban az elsőfokú bíróság vizsgálta annak a pénzösszegnek a vizsgált időszakban való rendelkezésre állását, amelyhez felperes - az adóhatóság által nem vitatottan - a szülőjétől jutott. Tanút hallgatott meg, tételesen ellenőrizte a hatóság által minősített bizonyítékokat, kifejtette álláspontját a bizonyítási teherre, a rendelkezésére álló bizonyítékok bizonyító erejére vonatkozóan. Részletesen ismertette a bizonyítékoknak a Pp. 206.§ (1) bekezdése alkalmazásával történt, meggyőződése szerinti értékelését, és helytállóan állapította meg, hogy felperes az általa megjelölt összegek ügyvédi letétben történt őrzését, és folyamányaként a rendelkezésére állásukat a jogszabályoknak megfelelő okiratokkal nem bizonyította.
- [37] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyításra vonatkozó Pp. előírások megtartásával, az eljárási és anyagi jogszabályoknak megfelelő ítéletet hozott, döntése a Pp. 213.§ (1) bekezdése szerint minden keresetrészre kiterjedt, jogi indokolása a teljes körűsége okán kiegészítésre nem szorul. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak a jogszerű ítélet alapján a bizonyítékok felülvéleményezését nem alapozták meg, a felperes a perben nem cáfolta meg az alperes határozatban foglalt megállapításait, így a Pp. 164.§-a alapján a bizonyítatlan kereset elutasítása helytálló döntés.
- [38] 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.

Záró rész

- [39] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [40] A tárgyi illetékfeljegyzési 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.

, 2017. január 26.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.

előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró