

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.295/2017/4.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Bucskó István bíró

A felperes: felperes neve(felperes címe)

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 15.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. október 26-án kelt 2.K.28.050/2015/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.28.050/2015/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 508.900.- (ötszáznyolcezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2008-2012. évekre személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólag vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Ennek során rögzítette, hogy a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelével kapcsolatos kiadásokkal nincs arányban a megszerzett jövedelmének együttes összege, ezért az adó alapját becsléssel állapította meg. Az egyes vizsgált évekre kronologikus vagyommérleget állított fel a bevételek és kiadások megjelölésével. Határozatában a felperes terhére 2012. évre 8.012.064.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és kötelezte ezen összeg, valamint adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. Kifejtette, hogy 2008. évre elévülés miatt megállapítást nem tett, 2009., 2010. és 2011. években a felperesnek forráshiánya nem volt, ugyanakkor 2012. évre 39.893.544.- forint kiadástöbbletet állapított meg.
- [2] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2015. augusztus 6-án kelt 3144747909. számú határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a fizetendő adóhiánynak minősülő adókülönbözetet 5.088.729.- forintra, az adóbírságot 10.177.458.- forintra, míg a késedelmi pótlékot 490.646.- forintra szállította le. A nyitó tételt 8.000.000.- forintban rögzítette meg, továbbá a felperes házastársa vizsgálatához kapcsolódóan forrásátvezetést rendelt el, így a 2012-re feltárt forráshiány összegét 32.401.349.- forintban határozta meg.

A kereseti kérelem

- [3] A felperes eljárási- és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát. Keresetleveléhez csatolta a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.) könyveléséből származó okiratot, mely véleménye szerint hitelt érdemlően bizonyítja, hogy 2007. december 31-én a cég pénztárából tagi kölcsön visszafizetése jogcímén felvett 19.705.000.- forintot, ez az összeg növeli a nyitó tételt.
- [4] A felperes a 8. alszámú jegyzőkönyvvel dokumentált tárgyaláson 8/F/1. alatt csatolta a Kft. főkönyvi kartonjának egy lapját, mely szerint a fenti tagi hitel visszafizetést igazolja. 8/F/3. alatt a Kft. 2012. április havi pénztárjelentést mellékelte és kérte figyelembe venni bevételként az abban 2012. április 20-án szereplő 41.000.000.- forint összegű tagi hitel visszafizetést. A 8/F/4. alatti iratról állította a felperes, hogy azt a Kft. könyvelője kézzel rögzítette a pénztári kifizetésekről 2012. április 20-án.
- [5] A felperes 9/F/2. alatt nyújtotta be a Kft. felszámolójának nyilatkozatát, mely szerint a mellékelte számlát, a 2012. április 20-án kelt tagi hitel visszafizetéséről szóló jegyzőkönyvet,

valamint a 2012. április havi pénztárjelentést a felszámoló a Kft. anyagából adta ki a felperesnek. A tagi hitel visszafizetéséről szóló jegyzőkönyv 2012. április 20-án kelt és 41.000.000.- forint felperes számára történő kifizetésének bizonyítékként csatolta felperes. A pénztárjelentés 2012. április hónapra vonatkozik, de tartalmában eltér a 8/F/3. alatti irattól.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Az indokolásban felhívta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4), (6), 108. § (1), (2), 109. § (1)-(3) bekezdéseit, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. § (1) bekezdését, 206. és 221. §-át.
- [7] Az ítélet indokolásában a bíróság hangsúlyozta, hogy az adóhatóság az őt terhelő tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, a becslés jogalapja fennáll, annak módszere megfelelő. A felperesnek kell hitelt érdemlően bizonyítania, hogy az alperes által feltárt forráshiányt miből finanszírozta.
- [8] A bíróság a 8/F/1. alatti főkönyvi kartont nem fogadta el hitelt érdemlőnek, mert azon hitelességet igazoló feljegyzés nem szerepelt. A 8/F/4. alatt csatolt könyvelői kézi feljegyzés a bíróság szerint szintén nem hitelt érdemlő, tekintettel annak jellegére is. A 9. számú irat mellékleteként csatolt, 2012. április 20-i tagi hitel visszafizetéséről szóló jegyzőkönyv csak a felperes aláírását tartalmazta, a kiadási pénztári bizonylaton pedig egyáltalán nem szerepel aláírás. Az elsőfokú bíróság összemérte a 8/F/3. alatti és 9. sorsz alatti - azonos időszakra vonatkozó - pénztárjelentéseket, megállapította, hogy azok ellenjegyzést, hitelességet igazoló aláírást nem tartalmaznak, tartalmuk lényegesen eltér, ezért egymás bizonyító erejét kioltják. A felperes részéről a bírósági eljárásban benyújtott bizonyítékok nem felelnek meg a teljes bizonyító erejű magánokirat formai követelményeinek, így nem alkalmasak a készpénz mozgások igazolására. A felperes akkor hivatkozott a 2007. évben visszafizetett tagi kölcsönre, amikor a Kft.-nél vizsgálatot lefolytatni már nem lehetett, mert ez az adóév elévült. A bíróság a felperes által állított tagi kölcsön visszafizetéseket hitelt érdemlő bizonyíték hiányában nem fogadta el bevételként.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás iránt. Érvelése szerint az ítélet sérti az Art. 2. § (1), 97. § (4), (5), 109. § (3), valamint a Pp. 206. § (1) és 197. § (2) bekezdéseit.
- [10] Rámutatott, hogy a Kft.-nek 2011. november 4-től egyedüli tagja és

egyben ügyvezetője volt, mely kérdéssel az ítélet nem foglalkozik. A könyvelés számítógépes programmal történik, így a csatolt főkönyvi kartonon nem szerepelhet aláírás. A tagi hitel visszafizetéséről szóló jegyzőkönyvön szereplő aláírás hitelességét senki sem kérdőjelezte meg. Egyedüli tagként csak az ő részéről lehetett a tagi kölcsönt visszafizetni, egyben ő rendelkezett utalványozási joggal. Ezek a tények és azt igazoló iratok bizonyítják, hogy 2007. december 31-én 19.705.000.- forint tagi kölcsönt visszakapott a Kft.-től, melyet nyitó tételként kellett volna elszámolni. Az adóhatóság a Kft.-nél nem végzett kapcsolódó ellenőrzést, melyet nem indokolt meg. A hatóság a nyitó összeg bizonyítására vonatkozó kötelezettségének nem tett eleget, megsértette a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét.

- [11] A felperes kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság jogszabálysértően nem vette figyelembe bevételei között a 2012. április 20-án részére a Kft.-től tagi kölcsön visszafizetése jogcímén megkapott 41.000.000.- forintot. A bizonyítékokat a bíróság kirívóan okszerűtlenül és a logika szabályaival ellentétesen mérlegelte. Annak ellenére vette figyelembe a 8/F/3. és 8/F/4. alatti iratokat, hogy azokat ő utóbb a könyvelő munkapéldányának tulajdonította. Ezzel szemben a hiteles iratanyagot a felszámolótól szerezte be és a 9. alszámú iratához csatolta. A bíróság okfejtésével szemben a mellékelte iratok hiteles dokumentumként elfogadhatók, azoknak nem kell megfelelniük a teljes bizonyító erejű magánokirat formai feltételeinek. A felszámolótól beszerezett iratanyag nem csak a tagi kölcsön visszafizetését, hanem annak forrását is igazolja. Az ítéletben írtakkal szemben a két - ugyanarra az időszakra vonatkozó - pénztárjelentés nem kioltják egymást, hanem az egyik nem hitelt érdemlő. Egyértelmű, hogy a felszámolótól kapott irat a hiteles.
- [12] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [13] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [14] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [15] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból érdemben helytálló jogi következtetést vont le.
- [16] A felülvizsgálati bíróság elsődlegesen rögzíti, hogy az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdése szerint a maguk összességében értékelte és helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos.

Jogszábálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem tárható fel.

- [17] A Kúria hangsúlyozza, hogy az elsőfokú adóhatóság eljárása során részletes bizonyítási eljárást folytatott le, melynek keretében nyilatkoztatta a felperest, iratokat szerzett be, kapcsolódó vizsgálatokat kezdeményezett, valamint a felperesi előadásra tekintettel részben feltárta az ellenőrzést megelőző időszakra vonatkozó felperesi jövedelmi és vagyoni viszonyokat. A tényállás tisztázása során a hatóság a felperes javára szolgáló tényeket figyelembe vette. Az elsőfokú bíróság a fentiek alapján helyesen állapította meg azt, hogy az adóhatóság tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, nem sérültek az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseiben írtak.
- [18] Az Art. 108. § (1) bekezdése értelmében a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108. § (2) bekezdése kimondja, 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 alapján 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. Ez esetben - figyelemmel az ismert és adózott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.
- [19] A felülvizsgálati bíróság rámutat, hogy a becslés megalapozottságának indokoltsága körében az adóhatóság számba vette a vizsgált időszakra vonatkozóan a felperes bevételeit és kiadásait. 2012-ben a felperes kiadásai jelentősen meghaladták a bevételeit, ezért a becslés alkalmazásának jogalapja fennáll.
- [20] Az Art. 109. § (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja.
- [21] A felülvizsgálati bíróság kiemeli, hogy az e körben felajánlott bizonyítási eszköznek alkalmasnak kell lennie a bizonyítandó tények alátámasztására, kétséget kizáró igazolására. Hitelt érdemlőnek olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, valamint tartalmánál, jellegénél fogva, illetve más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására. Ebben a körben elsődlegesen az okirati bizonyítékok azok, amelyek figyelembe vehetők.
- [22] Az elsőfokú adóhatóság először 2014. április 2-án nyilatkoztatta a

felperest, többek között feltette azt a kérdést, hogy: „Mely társaságokban volt tulajdonos (résztulajdonos)? Gazdasági társaságok részére nyújtott-e tagi hitelt vagy kölcsönt, esetleg más címen bocsátott-e pénzeszközöket gazdasági társaságok rendelkezésére? Amennyiben igen, pontosan mikor, kinek és milyen összegben, azt visszakapta-e már, ha igen, mikor és milyen összegben?” A felperes a kérdésre előadta, hogy a ... Kft. részére 2012. évben három esetben nyújtott tagi hitelt. Nem említette, hogy a vizsgált időszakban a Kft.-nek nyújtott tagi hitelt és azt visszakapta. A vizsgált időszakot megelőzően keletkezett megtakarítások körében a felperes csak ingatlan értékesítésekről tett előadást, tagi hitel visszafizetése jogcímén kapott összegről, mely a nyitótétel meghatározása körében figyelembe vehető lenne, nem tett említést. A felperes a 2014. október 9-i és 2014. június 24-i nyilatkozattétele során nem beszélt a Kft.-nek adott és visszafizetett tagi kölcsönökről. Az elsőfokú határozattal szembeni felperesi fellebbezés és ahhoz mellékelte kimutatás tagi kölcsönről, illetve annak visszafizetéséről nem tartalmaz adatot.

- [23] A felperes először keresetlevelében hivatkozott arra, hogy a Kft.-től 2007. december 31-én tagi kölcsön visszafizetése jogcímén felvett 19.705.000.- forintot, mely a nyitótételhez számítandó hozzá. A 8. számú jegyzőkönyvvel dokumentált első bírósági tárgyaláson kérte figyelembe venni a felperes a Kft.-től 2012. április 20-án - állítása szerint - visszakapott 41.000.000.- forintos tagi kölcsön összeget a kiadásai között.
- [24] A Kúria több eseti döntésében - Kfv.II.37.101/2015/5., Kfv.I.35.328/2016/5. - megállapította, ha a hatóság jogszerűen jár el, a tényállás-tisztázás érdekében mindent megtesz, de az ügyfél elzárkózik a bizonyítékok szolgáltatásától, ennek következménye az ügyfél terhére esik. A Kúria jelen ügyben eljáró tanácsa egyetért ezzel a jogi érveléssel, attól nem kíván eltérni. Az Art. 1. § (5) bekezdés második mondata előírja az együttműködési kötelezettséget, amikor rögzíti, hogy az adózó köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását. Ennek következtében a felperesnek nem a közigazgatási perben, hanem az adóhatósági eljárásban kellett volna előadnia a tagi kölcsönök visszafizetéséről szóló okfejtését és csatolnia a rendelkezésére álló bizonyítékokat. Az adóhatósági eljárás során nem merült fel olyan adat, tény, nem került csatolásra olyan bizonyíték, mely indokolta volna a Kft.-nél kapcsolódó ellenőrzés lefolytatását. Ezért a felperes utóbb alappal nem kifogásolhatja a kapcsolódó ellenőrzés hiányát, mert annak elmaradása a bizonyítékok perbeli csatolása okán neki felróható.
- [25] A Kúria hangsúlyozza, hogy a tagi kölcsönök visszafizetése vonatkozásában csatolt iratok önmagukban a felperes által bizonyítani kívánt tényeket nem támasztják alá. A felperes állítja, hogy 2007. december 31-én a Kft. a részére 19.705.000.- forintot fizetett ki tagi kölcsön visszafizetése jogcímén. 2007. évre az ellenőrzés nem terjedt ki, ez az időszak adójogi szempontból

elévült, az abban a körben csatolt okiratok teljes körű következtetések levonására nem alkalmasak. Hitelt érdemlően nem bizonyított, hogy a 19.705.000.- forint 2008. január 1-jén a felperes rendelkezésére állt.

- [26] A felülvizsgálati bíróság rámutat, hogy a 2012. április havi pénztárjelentés két változatát csatolt a felperes, melyek egy 68.000.000.- forintos tétel vonatkozásában egymástól lényegesen eltérnek. Az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg, hogy ezek „egymás bizonyító erejét kioltják”. A 2012. április 20-án kelt, a 41.000.000.- forint tagi hitel visszafizetéséről kiállított jegyzőkönyv más bizonyítékok hiányában nem igazolja hitelt érdemlően a benne foglaltakat.
- [27] A Kúria a fentieket összegezve kiemeli, hogy a felperes hitelt érdemlő adatokkal nem bizonyította a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést egyrészt azért, mert megsértette az Art. 1. § (5) bekezdés második mondatában előírt együttműködési kötelezettségét és a perben az adóhatósági eljárás során tett nyilatkozatával ellentétes bizonyítékokat csatolt. Másrészt a per során benyújtott iratok nem alkalmasak a bizonyítandó tények alátámasztására, kétséget kizáró igazolására.
- [28] A Kúria a jogerős ítéletet - indokolásbeli módosítással - a Pp. 275. § (3) bekezdés alkalmazásával hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [29] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.
- [30] A pervesztes felperes köteles az alperes részére a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [31] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésére figyelemmel. Az illeték mértékét az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.
- [32] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2017. október 18.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Bucskó István s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő