

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.023/2017/6.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Rábai Zsolt Ügyvédi Iroda
ügyintéző: dr. Rábai Zsolt ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. október 12. napján kelt 7.K.30.857/2016/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.30.857/2016/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes az általa 2011. január 7-én alapított M. Z. Kft.-nek (a továbbiakban: Kft1.) a tulajdonosa és ügyvezetője volt, e cégben lévő üzletrészt 2012. február 16-án E. J.-nek és az E.M. T. Kft.-nek értékesítette. Ügyvezetőként a társaság

bankszámlájáról készpénzben 2011. évben összesen 727.523.598 Ft-ot és 97.420 EUR-ot vett fel és 3.465.000 Ft-ot, valamint 17.110,5 EUR-ot fizetett be, 2012. évben készpénzben 215.600.000 Ft-ot és 14.800 EUR-ot vett fel és 500.000 Ft-ot, illetve 3.950 EUR-ot fizetett be.

- [2] Az Eleven G. C. Kft.-t (a továbbiakban: Kft2.) a felperes 2012. február 9-én alapította, az ügyvezetője és tulajdonosa volt. E társaságban lévő üzletrészt 2012. október 9-én E. J.-nek és E. M. A.-nak értékesítette. Ügyvezetőként cége bankszámlájáról 2012. évben összesen: 458.215.000 Ft-ot és 57.700 EUR-ot vett fel készpénzben.
- [3] A Kft1. és a Kft2., mint alvállalkozók a T. M. Kft.-nek (a továbbiakban: Kft3.) 2011. és 2012. években különböző reklám- és marketing tevékenységet végeztek. A Kft1. és a Kft2. által kibocsátott számlák, valamint a Kft3. részéről kiállított pénztárbizonylatok szerint a Kft3. 2012. évben a Kft1.-nek és a Kft2.-nek fizetett összeg egy részét, összesen: 209.765.264 Ft-ot közvetlenül a felperesnek fizette ki.
- [4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011., 2012. évekre személyi jövedelemadó (szja) és százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho) adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2015. augusztus 12. napján kelt határozatával a felperest 261.465.277 Ft szja, 347.379.842 Ft eho adókülönbözet, 873.359.389 Ft adóbírság és 98.197.670 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [5] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2015. december 12. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [6] Döntését a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 1.§ (3) bekezdés, 4.§ (2) bekezdés, 28.§ (1) bekezdés, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(6) bekezdései alapján hozta meg.
- [7] Indokolása szerint az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján helytállóan állapította meg, hogy a Kft1. bankszámlájáról felvett összegből 2011. évben 745.930.959 Ft, 2012. évben 218.506.854 Ft, a Kft2. bankszámlájáról felvett összegből 2012. évben 475.100.320 Ft, a Kft3. pénztárából 2012. évben kifizetett összegből 209.765.264 Ft az adózó egyéb adóköteles jövedelmének minősül. Nem merült fel adat arra vonatkozóan, hogy adózó a kérdéses összegeket milyen jogcímen szerezte meg. A Kft1., a Kft2. és a Kft3. társaságoknál - a bankszámlakivonatokon túl - a működéssel összefüggő iratanyag nem lelhető fel, bemutatásra sem került, ahogyan a pénzmozgás igazolására, követésére alkalmas, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) előírásainak megfelelő alapidokumentum, bizonylat sem. Az adózó által az eljárás során csatolt

„feljegyzés iratátadásról” elnevezésű irat a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 196.§ (1) bekezdésében a teljes bizonyító erejű magánokirat törvényi követelményeinek nem felel meg, így bizonyítékként nem szolgál. A felperes nem mutatott be olyan, a Sztv.-nek megfelelő formai és tartalmi feltételekkel bíró bizonylatot, amely pénzmozgást szabályszerűen igazolt volna.

- [8] Az alperes szerint az adózó alaptalanul kifogásolta, hogy az adóhatóság a gazdasági társaságok ellenőrzését szabálytalanul folytatta le. Megállapította, hogy a közhiteles cégnyilvántartás szerint a Kft1. és a Kft2. az ellenőrzés kezdetétől egészen annak befejezéséig létező cégek voltak, a cégjegyzékből való törlésükre az ellenőrzés folyamán nem került sor. A megbízólevelek postázásakor a társaságok cégjegyzésre jogosult vezető tisztségviselője E. J. volt, aki az ellenőrzés által megadott időpontokban és helyen nem jelent meg, távolmaradását nem igazolta, írásbeli tanúvallomását nem küldte meg, a rendőrség általi elővezetése sikertelen volt, iratokat nem terjesztett elő. A K&H Bank Zrt. tájékoztatása szerint a Kft1. és a Kft2. üzleti számlái felett a vizsgált időszakban a felperes volt jogosult rendelkezni.
- [9] A revízió ellenőrzése az adózó vagyongyarapodására is kiterjedt, vizsgálta kiadásainak fedezetét, és megállapította, hogy az ismert forrásaiból származó jövedelmei és kiadásai között nem volt aránytalanság, amely a becslés lefolytatását indokolta volna.

A kereseti kérelem

- [10] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [11] Álláspontja szerint a hatóság eljárási jogszabálysértésekkel hozta meg a határozatait, a Kft1.-nél és a Kft2.-nél jogsértő módon végezte az ellenőrzést, ahogyan nem volt jogszerű e cégek bankszámláinak lekérdezése sem. A cégek nevében felvett készpénzek esetében pedig a társaságok váltak jogosulttá és kötelezetté.

Az elsőfokú határozat

- [12] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [13] Indokolása szerint a hatóság eljárása során tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, jogszerű bizonyítási eljárást folytatott, nyilatkozatokat szerzett be, tanúkat hallgatott meg, belföldi jogsegélyért megkereséseket küldött. A felperes sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben nem tárta fel, hogy a megszerzett pénzüsszegeket hová, milyen célra fordította, azokkal mit tett, bizonyítási

kötelezettségének eleget nem tett, amely okán a bizonyítatlan keresetét el kellett utasítani. Az elsőfokú bíróság rögzítette ítéletében, hogy a perben felülvizsgálni kért határozatok vizsgálata képezte a per tárgyát, nem pedig a társaságoknál folytatott ellenőrzések jogszerűségének az értékelése. A Kft.-knél végzett ellenőrzések adóhatósági szakban jogerősen lezárultak, a vizsgálatokkal szemben a felperes észrevétellel, kifogással a közigazgatási eljárásban nem élt.

A felülvizsgálati kérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte.
- [15] Álláspontja szerint az ítélet sérti a Pp. 3.§ (5) bekezdésében, 5.§ (5) bekezdésében rögzített, a tisztességes eljáráshoz való jogát. Lényegében megismételte fenntartotta a keresetében foglalt, a Kft.-knél végzett ellenőrzésekre vonatkozóan kifejtett álláspontját.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [17] A Kúria a jogerős határozatot a felülvizsgálati kérelem keretei között, a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés).
- [18] 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 felpereseknél a revízió az a) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott.
- [19] 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.
- [20] A perrel érintett bevallások utólagos ellenőrzése során a felperes-adózó volt köteles igazolni azt, hogy bevallásának adatai a valósággal egyezők. 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 felperesnél lefolytatott ellenőrzés során a revízió az Szja tv. 1.§ (3) bekezdése, 4.§ (1) bekezdése, 28.§ (1) bekezdése alapján minősülő egyéb jövedelmet tárt fel, amelyet a felperes nem vallott be, nem vont adózás alá. A feltárt egyéb jövedelmet az adóhatóság az összevont adóalapban szerepeltette, és határozataiban levonta annak adójogi következményeit. A meghozott adóhatározatokkal szemben felperesnek az Art. 143.§ (1) bekezdése alapján a jogorvoslat közigazgatási perben biztosított volt.

- [21] 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. A felperes a perben bizonyítási eszközökkel nem cáfolta meg, hogy a határozatokban megjelölt egyéb bevételekhez jutott, amelyeket adóbevallásában nem szerepeltette. Az elsőfokú bíróság ezért a felperes bizonyítatlan keresetét elutasította.
- [22] A felperes eljárási kifogásai miatt rámutat a Kúria, hogy a bírósági felülvizsgálathoz megkívánt feltételeket határozta meg a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK 31. számú állásfoglalása, amely további alkalmazását a 6/2010.(XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozat a Legfelsőbb Bíróság által hozott egyes jogegységi határozatokról és állásfoglalásokról címmel 2010. november 25-től megtiltotta. Ennek indokát a Közigazgatási Kollégium - egyebek mellett - abban jelölte meg, hogy e KK állásfoglalás a meghozatala óta bekövetkezett jogszabályváltozásokra figyelemmel meghaladottá vált. A KK 31. azt tartalmazta, hogy eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat. E tartalom a Pp. 339.§ (1) bekezdésébe került 2012. február 1-től, és a módosítás szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A felperesnek tehát a perben azt kellett bizonyítania, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértéseket követett el.
- [23] Azt, hogy az adóbevallásaiban fel nem tüntetett, a határozatokban megjelölt bevételekhez hozzájutott, hogy a bankszámlákon szereplő, meghatározott pénzekből felvett, és az összegekkel okiratokkal bizonyítottan nem számolt el, a felperesi eljárási kifogások nem cáfolják, ugyanakkor a felperes azt sem igazolta, hogy kifogásai az ügy érdemi elbírálására kihatással lettek volna.

- [24] A felperes a tisztességes eljárásra való hivatkozásakor megjelölte (Ad 1.) a Pp. 5.§ (5) bekezdését, amely jogszabályhely a hatályos Pp.-ban nincsen. Hivatkozott továbbá (Ad.2.) a Pp. 3.§ (5) bekezdésére), amely jogszabályhely szerint: „Ha törvény másként nem rendelkezik, a bíróság a polgári perben alakszerű bizonyítási szabályokhoz, a bizonyítás meghatározott módjához vagy meghatározott bizonyítási eszközök alkalmazásához nincs kötve, szabadon felhasználhatja a felek előadásait, valamint felhasználhat minden egyéb bizonyítékot, amely a tényállás felderítésére alkalmas. E rendelkezések nem érintik a törvényes vélelmeket, ideértve azokat a jogszabályokat is, amelyek szerint valamely körülményt az ellenkező bizonyításáig valónak kell tekinteni.”. E rendelkezés a szabad bizonyítás elvét tartalmazza. A felperes tehát akként hivatkozott a tisztességes eljáráshoz való alapelvi joga megsértésére, hogy ahhoz megfelelő jogszabályhelyet meg sem jelölt.
- [25] A Kúria megállapította, hogy a Pp. 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően az elsőfokú bíróság részletes és a valósággal egyező tényállást állapított meg, ismertette a határozatokban foglaltakat, a hatóság bizonyítási eljárását, bizonyíték értékelését, továbbá a keresetet és az ellenkérelmet. Idézte az alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolásában a bizonyítás körében értékelte a hatóság eljárását, a perbeni bizonyítási teher alapján a kereset mikénti bizonyítását. Döntését logikusan, okszerűen megindokolta, jogszerű döntése alapján a bizonyítékok felülmérlegelésének nincsen helye (Pp. 275.§-ának (1) bekezdése).
- [26] 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 döntés elvi tartalma

[27] Keresetét a perben az adózó-felperesnek bizonyítania kell.

Záró rész

- [28] Az alperesnek a felülvizsgálati eljárásban költsége nem merült fel, ezért arról a Kúriának rendelkeznie nem kellett.
- [29] 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.
[30] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2017. június 29.

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