

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.409/2017/4. 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: dr. Zvara Ágnes ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Bácskai Ágnes jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. március 23. napján kelt 8.K.27.251/2016/19. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.251/2016/19. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 75.000 (azaz hetvenötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2010.-2012.

évekre személyi jövedelemadó (szja), százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho), valamint magánszemélyek jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó egyes jövedelmeinek külön adója adónemekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. április 4. napján kelt határozatával a felperest összesen 5.101.309 Ft adókülönbözet, 5.740.346 Ft adóbírság és 1.115.851 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. július 8. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Az alperes határozatának indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaival nem volt arányban az adómentes, a bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmeinek az együttes összege, ezért helytállón 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.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta a becslés jogalapját és annakösszepszerűségét, a nyitó tétel összegét, forrásai értékelését. Álláspontja szerint az alperes megsértette a tényállás tisztázási kötelezettségét, a becsatolt okirati bizonyítékait csak részben vizsgálta, figyelmen kívül hagyta a 2009. évre végzett ellenőrzés eredményeit.
- [5] Előadta, hogy 2003. november 17. napján ingatlan adásvételi előszerződést kötött T. G.-val, vételár részletet is fizetett a részére. A szerződés azonban meghiúsult, mert az ingatlan tehermentesítését az eladó határidőre nem teljesítette, így a vételárrészt 2009. december 10-én visszakapta. Kérte volt szerződéses partnere tanúkénti meghallgatását, becsatolta az okiratszerkesztő ügyvédtől beszerzett előszerződést.

Jogerős határozat

- [6] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.
- [7] A per során az alperes a 2017. március 21-én kelt határozatával módosította a határozatát - megváltoztatva az elsőfokú határozatot -, az adókülönbözetet 3.524.556 Ft, az adóbírságot 4.557.782 Ft, a késedelmi pótléket 722.091 Ft összegben határozta meg. A módosítás oka az volt, hogy

- felperes a perben magánszakértői véleményt csatolt, az további bevételeit igazoló bizonylatokat is tartalmazott, amelyeket az alperes elfogadott.
- [8] Az elsőfokú bíróság szerint a felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a hatóság a tényállás tisztázási kötelezettségét megszegte. Jelentőséggel bír az, hogy az elsőfokú közigazgatási eljárás során a revízió részéről beszerzett nyilatkozathoz tartozó kérdőív nem tartalmaz olyan forrásokra vonatkozó kérdéseket, amelyeket az adózó a vizsgált időszakot megelőzően mástól kapott, azonban nem minősül sem megtakarításnak, sem kölcsönnek, pl.: adott vételár előleg/foglaló visszafizetése jelentőséggel bírhat a nyitó tétel meghatározása szempontjából. Ilyen irányú kérdéseket azonban a revízió a felpereshez nem intézett.
- [9] Az elsőfokú bíróság tanúként meghallgatta az ingatlan eladóját, vizsgálta a felek között megkötött adásvételi előszerződést, az ingatlannal kapcsolatos bérleti szerződést, a vételár részletek megfizetését és visszafizetését igazoló okiratokat, a Bükk Nemzeti Park Igazgatóságának az ingatlanra vonatkozó elővásárlási jogáról történt lemondó nyilatkozatát, felperes részéről a későbbiekben csere jogcímen az ingatlan tulajdonjogának megszerzését, és a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként igazoltnak értékelte azt, hogy az adásvételi előszerződés alapján megfizetett vételár részletek visszafizetésére 2009. december 10. napján sor került, és ezen 4.500.000 Ft a felperes rendelkezésére állt 2010. január 1. napján.
- [10] A tényállás feltáratlanságából eredően az alperesi határozat jogszabálysértő, a nyitótétel körében minden forrást az alperes nem vett figyelembe, ezért az elsőfokú bíróság a határozatokat hatályon kívül helyezte azzal, hogy a megismételt eljárás során az eladó által visszafizetett 4.500.000 Ft-ot a felállított forrás tábla 2010. január 1-jei nyitótételében az elsőfokú adóhatóságnak szerepeltetnie kell. E bevétel figyelembe vételével kell megállapítania a továbbiakban azt, hogy a vizsgált időszakban, avagy annak adott évében felperes a kiadásaihoz szükséges forrással rendelkezett-e avagy sem, és így a becslés alkalmazásának feltételei fennállottak-e.

A felülvizsgálati kérelem

- [11] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte.
- [12] Álláspontja szerint a jogerős döntés sérti az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdéseit, a 109.§ (3) bekezdésében foglaltakat. Hangsúlyozta, hogy felperes az adóellenőrzés során, az első-

és másodfokú eljárásban a visszakapott előlegről nyilatkozatot nem tett. Az adóhatóságnak tehát nem volt lehetősége a perben becsatolt bizonyítékok értékelésére, további bizonyítás lefolytatására, téves ezért az az ítéleti megállapítás, hogy a hatóság nem folytatott le megfelelő bizonyítási eljárást. Jogsértően járt el az elsőfokú bíróság akkor, amikor elfogadta a felperes által elfogadott bizonyítékokat, ugyanis a felperes még a kereseti kérelmében sem jelölte meg konkrétan azon kifogását, hogy a 2010. évi nyitóforrásból az ingatlan adásvételi előszerződés meghiúsulásából származó összeg hiányzik, ennek említésére először az első tárgyalás során került sor. A felperes a 2009. évi végi készpénzátvételt, mint elévült időszakra vonatkozó szerzést jogsértően jelölte tehát meg, az elsőfokú bíróságnak pedig a felperes által benyújtott átvételi elismervényt formailag sem lehetett volna lehetősége hitelt érdemlő bizonyítékként elfogadni, mivel a becsatolt bizonyítékok nem feleltek meg a kötött bizonyítás szabályainak, nem alkalmasak a készpénz megszerzésének és teljes rendelkezésre állásának a bizonyítására.

- [13] A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

- [15] A közigazgatási eljárás, a per teljes iratanyaga, a felülvizsgálati kérelemben és az ellenkérelemben foglaltak alapján a Kúria megállapította, az elsőfokú bíróság tisztázott tényállás alapján, a bizonyítékok okszerű mérlegelésével, az irányadó jogszabályok helyes alkalmazásával jogszerű döntést hozott.

- [16] Kifejti a Kúria, hogy 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.

- [17] A bevallások utólagos ellenőrzése során is az Art. 97.§-ának (4) bekezdése szerint az adóhatóság volt 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. 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. A meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben a felperes részére is biztosított volt (Art. 143.§ (1) bekezdés).

- [18] Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a (a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény - a továbbiakban: 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. Az elsőfokú bíróság a Pp. 163.§ (1) bekezdése megfelelő alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, tanúmeghallgatást (Pp. 167.§) foganatosított, okiratokat (Pp. 190.§), magánszakértői véleményt fogadott be.
- [19] A bizonyítás eredményének a mérlegelését a Pp. 206.§ (1) bekezdése szabályozza akként, hogy a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. A Kúria megállapította, hogy e törvényhelyben foglaltaknak az elsőfokú bíróság bizonyíték értékelése teljes körűen megfelelt, helytállóan vizsgálta a revízió kérdőívét is, megállapítását (milyen tartalmú kérdések nem találhatók a kérdőíven) az alperes nem cáfolta meg.
- [20] A felperes a Pp. 121.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően már a keresetlevelében feltüntetetten vitatta a nyitó tétel összegét (5. oldal harmadik bekezdés), amelyhez kapcsolódóan bizonyítási indítványt is előterjesztett, e keresetrésze körében a Pp. 335/A.§-ának meg nem felelő keresetváltoztatást nem terjesztett elő. Így nincsen a Pp.-be foglalt, törvényes alapja annak az alperesi állításnak, hogy a felperes által a nyitótételre vonatkozóan a per során előtárt bizonyítékokat az elsőfokú bíróság nem értékelhette volna.
- [21] Az Art. 109.§-ának (3) bekezdésében rögzített azon lehetőség, hogy a közigazgatási eljárásban az adózó a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, nem szünteti meg azt a Pp.-ben foglalt kötelezettséget, hogy ha az adózó pert kezdeményez a határozatok bíróság általi felülvizsgálata iránt, a perben a keresetét bizonyítani köteles (Pp. 164.§ (1) bekezdés). A

lefolytatott bizonyítási eljárást követően az elsőfokú bíróság az adásvételi előszerződésre vonatkozó, rendelkezésre álló bizonyítékok értékelésére köteles volt, az az alperesi hivatkozás, hogy az adó megállapításához való jog elévülési idején túli időszakban (Art. 164.§) történt eseményeket és azokhoz kötődő bizonyítékokat kellett vizsgálat alá vonnia, a minősítése jogszerűségét nem érintette.

- [22] A Pp. 3.§ (5) bekezdése a szabad bizonyítás elvét rögzíti, amely 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. Az alperesnek közigazgatási perben a kötött bizonyításra vonatkozó előadása - amelyhez jogszabályhelyet a Pp.-ben meg sem jelölt meg - ezért nem alapos.
- [23] 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. 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.
- [24] Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ítéletében nem iratellenes, precíz tényállást rögzített, megjelölte az irányadó jogszabályokat. Tételesen, okszerűen, logikusan értékelte az egyes bizonyítékokat, azok bizonyító erejét, majd összességükben is, és meggyőződése szerint állapította azt meg, hogy a kereset az előszerződéssel kapcsolatos részében alapos. A Kúria szerint az ítélet teljes körű, kiegészítést nem igényel, a bizonyítékok értékelése során az elsőfokú bíróság a Pp. vonatkozó jogszabályhelyeiben foglaltakat teljesítette, a felülvizsgálati kérelemben előadottak a bizonyítékok felülvéleményezését nem alapozták meg.
- [25] 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

- [26] *Teljes körűen jogszerű ítélet hatályon kívül helyezésének nincsen helye.*

Záró rész

- [27] A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [28] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.
- [29] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2017. szeptember 14.

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