

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.247/2018/6. 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. Fülöpné dr. Fazekas Krisztina ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. január 31. napján kelt 8.K.27.579/2017/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.579/2017/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (azaz huszonötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 744.300 (azaz hétszáznegyvennégyezer-háromszáz) 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 Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2008. január 1-től 2012. december 31-ig személyi jövedelemadó (szja), százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho), 2008. január 1-től 2009. december 31-ig magánszemélyek külön adója adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként - megismételt eljárásban - a 2017. május 18. napján kelt határozatával a felperest 7.443.164 Ft adókülönbözettel, 5.582.373 Ft adóbírság és 1.682.725 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2017. szeptember 1. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásai nem voltak arányban az adómentes, a bevallott, és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de 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.
- [4] Az elsőfokú hatóság új eljárásra volt köteles és a vonatkozó iránymutatás szerint U. M. M. magánszemélynél kapcsolódó vizsgálat lefolytatása volt indokolt egy kölcsönügylet körülményeinek teljes körű tisztázása végett, értékelni szükséges a felperes és a M. P. s.r.o. szlovák cég közötti kölcsönügylet kapcsán rendelkezésre álló bizonyítékokat, valamint a 2008. január 1-ei nyitó egyenleg összegszerű meghatározását felül kellett vizsgálnia.
- [5] Az eljárás során a revízió a 2008. január 1. napja nyitó egyenleg korrekcióját végrehajtotta, lefolytatta U. M. M. magánszemélynél a kapcsolódó vizsgálatot a vitatott kölcsönügylet tisztázása végett, elfogadva, hogy a magánszemély felperes részére 4.000.000 Ft összegű kölcsönt nyújtott, amelyet a felperes javára forrásként figyelembe vett.
- [6] Vizsgálta a revízió a felperes és a szlovák cég között 2011. április 5. napján kötött kölcsönszerződés körülményeit. A szerződés szerint a szlovák cég, mint kölcsönadó a felperes részére 20.000.000 Ft kölcsönösszeget nyújtott, amelynek kamatát évi 2%-ban határozták meg. A szerződés szerint a kölcsönösszeget 2021. december 31. napjáig egy vagy több részletben köteles a felperes visszafizetni, késedelem esetében 300 Ft/nap késedelmi kamat megfizetését vállalta. A kölcsönrel kapcsolatban a szlovák cég képviselője: V. D.

ügyvezető 2016. május 6. napján közjegyző előtt nyilatkozott, amely szerint a 2011. április 6. napján kelt kölcsönszerződéssel egyezően a társaság 20.000.000 Ft kölcsönt adott a felperesnek.

- [7] Az alperes a kölcsön körülményeinek tisztázása során értékelte, hogy a külföldi jogsegély alapján eljáró szlovák adóhatóság sem a céget, sem annak ügyvezetőjét nem érte el, adóalanyként utolsó áfa bevallását 2008. év január hónapjára nyújtotta be, egyetlen társasági adó bevallását 2006. évben adta be. A szerződést készítő ügyvéd: H. G. tanúvallomása szerint a szerződést ő készítette, a felperessel akkor találkozott először, a szerződés példányainak kinyomtatása alatt a szlovák társaság vezetője átadta az összeget a felperes részére. A kölcsön céljáról, annak forrásáról nem tudott nyilatkozni. A pénzösszeg átadására 10.000-es és 20.000-es címletű bankjegyekben került sor, azt azonban nem tudta megmondani, hogy a szlovák cég ügyvezetője honnan vette elő az összeget, és azt sem, hogy felperes az átvett készpénzt hová tette, a készpénz átadás-átvétel körülményeiről részletesen nyilatkozni nem tudott. A kölcsönt magában foglaló okiratot pedig azért nem írta alá, mert a szlovák jogszabályok szerint ellenjegyzése nem szükséges, és azon azért nem szerepel a szlovák társaság bélyegzője sem, mert a jogszabályi előírás azt sem kívánja meg.
- [8] Az alperes mindezek együttes értékelése alapján jogszerűnek minősítette azt az elsőfokú határozati megállapítást, hogy a kölcsön tényét hitelt érdemlő adatok nem támasztják alá.

A kereseti kérelem

- [9] A felperes keresetében a határozatok megváltoztatását, és a terhére rótt fizetési kötelezettség törlését, illetve a határozatok hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte.
- [10] Álláspontja szerint a hatóság megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50.§ (6) bekezdésében foglaltakat. Arra hivatkozott, hogy a Ket. és az Art. rendelkezései értelmében a közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalt tényeket az ellenkező bizonyításáig valónak kell elfogadni. A kölcsönszerződésről okirat készült, annak megtörténtét a társaság ügyvezetője közokiratban megerősítette, a kölcsön folyósítását tehát megfelelően bizonyította.

Az elsőfokú határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

- [12] Indokolásában rögzítette, hogy felperes a perben a becslés jogalapját nem vitatta, csupán a szlovák cég által nyújtott kölcsönnek a forrásai közül történt mellőzését sérelmezte. Az elsőfokú bíróság ezért azt vizsgálta, hogy a kölcsön körülményeinek tisztázása során az alperes a tényállást teljes körűen feltárta-e, a bizonyítékokat egyenként és összességükben megfelelően értékelte-e [Ket. 50.§ (6) bekezdés].
- [13] Az elsőfokú bíróság idézte Varga Dzsafer, azonban az idézései nem voltak kézbesíthetőek, így a meghallgatása nem volt foganatosítható.
- [14] A felperes az iratokhoz csatolta a szlovák cég ügyvezetőjének közjegyzőnél adott nyilatkozatát, valamint Péter Veresnek, a G. S. s.r.o. társaság ügyvezetőjének Kassán tett nyilatkozatát, amelyekkel azt kívánta igazolni, hogy az a kölcsön, amelyet a szlovák cég a felperes részére nyújtott, a G. S. s.r.o. társaság által megfizetett összegből került finanszírozásra, megvolt tehát az anyagi fedezete. A felperes emellett annak igazolására, hogy a szlovák cég ügyvezetőjének rendelkezésére állt a kölcsönösszeg, csatolta a S.S. s.r.o. valuta eladásról szóló 2011. április 1. napi pénztárbizonylatát, amely 75.500 EUR ellenértékének, 20.007.500 Ft-nak az eladásáról szól.
- [15] Az elsőfokú bíróság a felperes által benyújtott okiratok ellenére sem értékelte bizonyítottnak azt, hogy a kölcsön folyósítása a valóságban megtörtént. Osztotta az alperesnek az írásba foglalt kölcsönszerződés értékelésével kapcsolatosan megfogalmazott felvetését. A szerződést készítő ügyvéd az okiratot nem jegyezte ellen. Az összeg átadásánál meg tudta nevezni a bankjegyek címleteit, de arról, hogy a kölcsönadó azt honnan vette elő, illetőleg a felperes azt hová tette, nem tudott nyilatkozni, tehát a pénzátadás részletes történéseiről, részleteiről érdemi nyilatkozatot nem tett. Nem volt tudomása a kölcsön forrásáról sem. Az írásba foglalt kölcsönszerződés értelmében a kölcsönt a szlovák cég nyújtotta a felperesnek. Az ügylet során ezért azt kellett vizsgálni, hogy e társaság rendelkezett-e a kölcsönhöz szükséges fedezettel. A felperes sem tette vitássá az alperes azon hivatkozását, amely szerint 2008. január után a szlovák cég adóbevallást nem készített, gazdálkodására, bevételére, jövedelmére vonatkozóan adatok, bizonylatok, okiratok nem állnak rendelkezésre, ahogyan a kivételt, vagy a kifizetést igazoló számlák vagy egyéb dokumentumok sem. A kölcsönadó társaság ügyvezetőjétől származó közjegyző előtti egyoldalú nyilatkozatot - amelyben nevezett elismeri, hogy a G. S. s.r.o. a szlovák cég felé fennálló tartozását kiegyenlítette - nem támasztja alá más okirat, mint a G. S. s.r.o. ügyvezetőjétől származó szintén egyoldalú nyilatkozat, amelynek dátuma sem rögzíthető pontosan, és csak annak

bizonyítására alkalmas, hogy e társaság ügyvezetője elismerte a szlovák céggel szembeni tartozást. Azt azonban, hogy ténylegesen a társaságok között pénzmozgás történt volna, e nyilatkozatokon kívül más (különösen okirat) nem támasztja alá. Mindezekből következően nem igazolható, hogy a szlovák cég részére rendelkezésre állt a kölcsön átadásához szükséges fedezet. Ilyen bizonyítékok mellett az elsőfokú bíróság nem tartotta bizonyítottnak azt, hogy a szlovák cég a felperes részére a vizsgált időszakban a kölcsönt ténylegesen folyósította volna.

- [16] Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az adóhatóság a tényállás megállapítása körében a bizonyítékokat beszerezte, azokat egyenként és összességükben értékelte. A bizonyítékok értékeléséről a határozatában számot adott, a bírósági eljárásban lefolytatott bizonyítás kiegészítés nem volt alkalmas arra, hogy a közigazgatási határozatban megállapított tényállást megdöntse, illetőleg a bizonyítékok nem voltak alkalmasak arra sem, hogy az adóhatóság által feltárt és értékelt bizonyítékok erejét megdöntsék.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [18] Felülvizsgálati kérelme első részében ismertette az ítélet indokolását. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését, nem vette figyelembe, hogy mind az adóhatósági eljárásban, mind a perben okiratokkal és tanúbizonyítással igazolta a kölcsönügylet létrejöttét. Ezt követően a felperes elemezte, a bizonyítékok miként bizonyították, hogy a szlovák cégtől a kölcsönt megkapta.
- [19] Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

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

- [23] 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.
- [24] 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.
- [25] Az Art. 97.§-ának (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál 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.
- [26] 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.
- [27] 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 dönten. A meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben a felperes részére is biztosított volt (Art. 143.§ (1) bekezdés).

- [28] 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. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok [Pp. 166.§ (1) bekezdés].
- [29] 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.
- [30] 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.
- [31] 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.
- [32] Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ítéletében nem iratellenes, pontos és valósághű tényállást rögzített, ismertette a hatóság eljárását, a kölcsönügyletre folytatott bizonyítási eljárást, a határozatok rendelkezéseit, az alperes részéről a bizonyítékok értékelését, a keresetet, az ellenkérelmet, meghatározta a per tárgyát, amelyet követően nemcsak megjelölte, hanem idézte is az irányadó jogszabályhelyeket, majd ismertette a bizonyítási teher perbeli megosztását és a lefolytatott bizonyítási eljárást. Jogi indokolásában a Pp. 206.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően a bizonyítékokat értékelte, egybevetette, és részletesen megindokolta, hogy nem bizonyított a szlovák cég részéről a megjelölt pénzösszeg rendelkezésre állása, annak következményeként a kölcsönszerződés megtörténte.
- [33] 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.

[34] 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

[35] *A közigazgatási határozat felülvizsgálata iránti perben a felperesnek bizonyítania kell a határozatok jogsértő voltát.*

Záró rész

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

[37] A tárgyi illetékeljegyzési 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.

[38] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el, az alperes a törvényes határidőn túl kérte tárgyalás tartását.

Budapest, 2018. június 14.

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