

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.551/2018/4.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Boros Andrea Ügyvédi Iroda
ügyintéző: dr. Boros Andrea ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Juhász Marianna jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős ítélet: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. május 07. napján kelt 4.K.27.542/2017/8. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.542/2017/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 232.200 (azaz kétszázharminckétezer-kétszáz) 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 személyi jövedelemadó (szja) adónemben 2009. január 1. - 2010. december

31. közötti időszakra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2016. július 22. napján kelt határozatával a felperest 2010. évre 2.322.363 Ft adókülönbözet, 1.741.772 Ft adóbírság és 726.584 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, 2009. évre elévülés okán megállapítást nem tett.

- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. december 12. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Indokolása szerint az elsőfokú hatóság megállapította, hogy adózó vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaival nem volt 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 alperes nem fogadta el kiadások fedezetéül a 2009. január 1-jei pénzkészlet megállapítása körében a felperes által hivatkozott megtakarítást, a H. L.-nak (a továbbiakban: magánszemélynek) 2005. szeptember 6-án adott 9.000.000 Ft kölcsön 2010. április 30-án történt visszafizetését, mert az hitelt érdemlően nem igazolt. A T.Kft. (a továbbiakban: Kft.) és a felperes közötti tagi kölcsön be- és visszafizetéseket pedig a pénzforgalmi mérlegben a tagi kölcsön nyilvántartás és a pénztárbizonylatok adatai alapján vette figyelembe.

A kereseti kérelem

- [5] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte.
- [6] Álláspontja szerint az adóhatóság jogellenesen alkalmazott becslési eljárást, megfordítva ezzel a bizonyítási terhet. Az általa kimutatott 10.551.900 Ft-nak a 2009. január 1-jei rendelkezésre állását az alperesnek el kellett volna fogadnia, ahogyan bevételként a magánszemély által visszafizetett 9.000.000 Ft-ot is. A Kft. tagi kölcsön be- és kifizetéseket (2010. április 21-i 680.000 Ft, június 1-jei 120.000 Ft és június 10-i 1.700.000 Ft visszafizetés, augusztus 24-i 800.000 Ft befizetés és 1.600.000 Ft visszafizetés) pedig tévesen, a főkönyvi könyvelési karton adataival ellentétesen szerepeltette a pénzforgalmi mérlegben.

Az elsőfokú határozat

- [7] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet

- elutasította.
- [8] Indokolása szerint az adózó részéről nem vitatott bevallott, továbbá az adóhatóság által beszerzett jövedelmekre vonatkozó adatok összevetése alapján megállapítható, hogy a felperes kiadásai és jövedelmei nem voltak arányban a vizsgált időszakban, amely megalapozta az alkalmazott becslési eljárást.
- [9] Az adóhatóságot becslés esetén terhelő tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének a revízió eleget tett, a megállapítással érintett évre feltárt, táblázatban rögzített jövedelmek és kiadások iratokkal bizonyítottak, a felperes által sem voltak - konkrétan és érdemben vizsgálhatóan - vitatottak. Nincs olyan adójogi előírás, amely a felperes állítása szerinti korábbi időszak megtakarításait, vagy a visszafizetett kölcsönt az adózó jövedelmének minősítené, következésképpen azt, mint bevételt (kiadások forrását) csak az Art. 109.§ (3) bekezdésének körében lehet értékelni. Állításainak hitelt érdemlő igazolása, bizonyítása a felperest terhelte. Téves az a jogi álláspontja, hogy ellenkező bizonyítás hiányában is el kellene fogadnia az adóhatóságnak az adózó hivatkozott forrásait.
- [10] A perbeli megállapítással érintett 2010. évben forráshiány az adóhatóság által kimunkált idősoros pénzforgalmi mérleg szerint először 2010. július 31-én jelentkezett. Az adóhatóság az eltelt időre, valamint figyelemmel arra, hogy felperes a rendelkezésre álló pénzügyi adatok alapján megtakarításait bankbetétben tartotta, és a 2009. január 1-jét megelőző időszak összes tényleges készpénz kiadása nem ismert, illetve 2009. évre 6.403.738 Ft forráshiány került kimutatásra, okszerűen állapította meg, hogy a 2008. évi tagi kölcsön nyilvántartás-, banki be- és kifizetések éves egyenlegeiben mutatkozó készpénztöbblettel a 2010. évre megállapított forráshiány fedezete - a rendelkezésre állás bizonyításának hiányában - hitelt érdemlően nem igazolt.
- [11] A magánszemélynél indult kapcsolódó vizsgálat nem igazolta a felperes állítását, nem lehetett megállapítani, hogy rendelkezett a visszafizetéshez szükséges összeggel. A megismert adatok szerint a magánszemély 2003. évtől bevallott jövedelemmel nem rendelkezik. A nála lefolytatott vizsgálat során az adóhatósággal nem működött együtt, a 9.000.000 Ft meglétének igazolására csatolt okiratok (ingatlan adásvételei előszerződés és annak felbontása) hitelessége sem állapítható meg.
- [12] A csatolt okiratok szerint a jövedelemmel és igazolt forrással nem rendelkező magánszemély (ügyvéd vagy közjegyző nélkül) 2010. március 30-án előszerződést köt, egy adóhatósági adatok alapján 30.000.000 Ft értékű ingatlannak 90.000.000 Ft vagy a részadatok alapján (előleg 15.000.000 Ft, vételár hátralék 70.000.000 Ft) 85.000.000 Ft vételárért történő megvételére,

amely szerződést a felek 2010. április 30-án felbontják és az eladó visszaadja a 15.000.000 Ft előleget a magánszemélynek. Az okiratok tartalmi hitelessége és a valós pénzmozgás kapcsán nyilvánvalóan felmerülő aggályokra - felhívásra - az eladó és a magánszemély nem nyilatkozott. Mindebből, amint az alperes helytállóan megállapította, az következik, hogy a magánszemély igazoltan nem rendelkezett a 9.000.000 Ft-tal, amely miatt hitelt érdemlően nem igazolt, hogy a felperesnek 2010. április 30-án a magánszemélytől készpénz bevétele származott volna.

- [13] A felperes alaptalanul sérelmezte, hogy az adóhatóság a Kft. tagi kölcsön be- és visszafizetéseket a főkönyvi könyvelési karton adataival ellentétesen szerepeltette a pénzforgalmi mérlegben. Az adóhatóságnak a készpénzforgalmon alapuló idősoros pénzforgalmi mérlegben azokat a készpénz bevételeket kellett rögzítenie, amelyeknél a készpénzmozgás igazolt, és a szintén rögzített készpénzes kiadások forrásául szolgálhatott. A főkönyvi könyvelési kartonban szereplő 2010. április 21-ig 680.000.000 Ft, június 1-jei 120.000 Ft és június 10-i 1.700.000 Ft kapcsán a kifizetésről pénztárbizonylat nem áll rendelkezésre, ezeket a felperesre vonatkozó tagi kölcsön nyilvántartás sem tartalmazta. A készpénzmozgást igazoló pénztárbizonylatok hiányában közömbös, hogy a főkönyvi kartonon (aminek a tényleges meglévő bizonylatok alapján kellene tartalmaznia az adatokat) milyen adatok szerepelnek. A felperes 2010. augusztus 24-én 800.000 Ft tagi kölcsön befizetést teljesített és 1.600.000 Ft visszafizetést kapott, aminek az egyenlege 800.000 Ft készpénz bevétel, az idősoros pénzforgalmi mérleg ezt az összeget tartalmazza. Tartalmi és jogi jelentősége nincs annak, hogy az idősoros pénzforgalmi mérleg 2010. augusztus 24-i sora csak az egyenleget: a 800.000 Ft készpénzbevételt tartalmazza, és nem tüntette fel külön azt, hogy ez 800.000 Ft befizetésből és 1.600.000 Ft visszafizetésből származik.
- [14] Összességében felperes a keresetét nem bizonyította, állításai a hatóság határozatának jogszerűségét nem cáfolták meg.

A felülvizsgálati kérelem

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte.
- [16] Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 86.§ (1) bekezdés, 95.§, 97.§ (4)-(6) bekezdések, 108.§ (2) és (9) bekezdés, 109.§ (1) bekezdés, 118.§ rendelkezéseit.
- [17] A felperes lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében kifejtett jogi álláspontját. Vitatta a nyitó tételre, a magánszeméllyel folyt kölcsönügyletre, és a Kft.-vel kapcsolatos tagi kölcsönökre vonatkozó hatósági és elsőfokú bírósági megállapításokat.
- [18] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában

fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

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

- [26] 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].
- [27] 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].
- [28] 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.
- [29] 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.
- [30] 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.
- [31] Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ítéletében nem iratellenes, pontos és valóságghű tényállást rögzített, ismértette a hatóság eljárását, 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 a nyitó tétel, a magánszeméllyel kapcsolatos kölcsön visszafizetése, a tagi kölcsönök körében a keresetet elutasító rendelkezését.

- [32] 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.
- [33] 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

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

Záró rész

- [35] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [36] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illethekekről 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.
- [37] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2019. február 28.

. Lomnici Zoltán sk.a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró

