

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.074/2019/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Fülöp Péter Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Fülöp Péter)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Németh Ágnes kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.575/2017/5. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.575/2017/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 150.000 (százötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a 2006-2009. évekre szja és magánszemélyek különadója adónemekben folytatott le ellenőrzést felperesnél. A revízió megállapítása szerint a felperes kiadásai, vagyongyarapodása nem állt arányban adózott jövedelmeivel és igazoltan megszerzett adómentes bevételeivel, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 108.§ (1) és 109.§ (1) bekezdései alapján becslést alkalmaztak. A forrásként elfogadott jövedelmek körében a D. Kft.-től (a továbbiakban: D.Kft.) a 2008. évben a felperes által nyújtott kölcsönt meghaladóan visszakapott 29.750.000 forintot a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban: Szja tv.) 28.§ (1) bekezdés szerinti egyéb jövedelemként minősítették, és eszerint állapították meg utána az szja fizetési kötelezettséget.
- [2] Ugyancsak egyéb jövedelemként adóztatták a V. Kft.-től (a továbbiakban: V.Kft.) a 2009. évben 200.309.371 forint értékben euróban kapott összeget. Az összeg a V.Kft. könyvelésében tagi kölcsön visszafizetésként szerepelt, miközben a felperes nem nyújtott tagi kölcsönt. A V.Kft. korábbi, 2005. június 6-án bekövetkezett névváltoztatását megelőző megnevezése A. Kft (a továbbiakban: A.Kft.) volt. A V.Kft. 2008. május 20-tól a felperes egyszemélyes tulajdonában áll.
- [3] Az ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2007-2009. évekre személyi jövedelemadó adónemben adóhiánynak minősülő adó különbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg. Alperes a 2889254767. számú határozatával a 2007. év megállapításait elévülés miatt törölte. Ezzel a 2008-2009. évekre 83.197.361 forint szja adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, és a 83.064.461 forint adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A kereseti kérelem és az alapeljárás

- [4] A felperes keresetében a D.Kft-től és a V.Kft-től származó jövedelem kapcsán kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát.
- [5] Az alapeljárásban az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot a 2009. évre vonatkozó megállapítás tekintetében – az elsőfokú határozatra kiterjedően – hatályon kívül helyezte és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. A jogerős ítélet elutasítása a D.Kft-re vonatkozó kereseti kérelemre terjedt ki. Az elutasítás alapja az volt, hogy az Szja tv. 1.§ (4) és Art. 99.§ (2) bekezdései folytán a bevétel adómentességét a felperesnek kell bizonyítania. Ebben a körben azonban a felperes

nemhogy bizonyítani nem tudott, de konkrét előadást sem tett.

- [6] A V.Kft. tekintetében irányadó indokolás szerint a felperes helytállóan és bizonyítottan hivatkozott adómentes jogcímre. Az ezzel összefüggésben az adóhatóság eljárása során beszerzett és a perben csatolt iratok egymást kiegészítve és megerősítve olyan zárt okszerű láncot alkotnak, amelyek alapján megállapítható, hogy a kifizetés a felperes által a V.Kft. korábbi tagjának nyújtott kölcsön többlepcsős elszámolással történt visszafizetése. Ezért ezen kifizetés kapcsán az alperesi határozat jogszabálysértő. Az új eljárás során a V.Kft.-től származó összeg nem minősül egyéb jövedelemnek.
- [7] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a V.Kft. vonatkozásában kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset teljes körű elutasítását. A Kúria a Kfv.I.35.702/2016/5. számú végzésével a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.624/2014/16. ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Értékelése szerint a jogerős ítélet indokolásából nem volt megállapítható, milyen okiratokat, az eljárás mely szakaszában nyújtott be a felperes, hogy az egyes bizonyítási eszközök mit bizonyítanak, a bizonyítékok egymáshoz való viszonya miként alakul, mennyiben rontják le vagy erősítik egymást. A jogerős ítélet 3. oldal utolsó és 4. oldal első bekezdése tartalmaz bizonyítékokra vonatkozó felsorolást, de azok tartalmát nem jeleníti meg, továbbá a 4. oldal első bekezdése a V.Kft. vonatkozásában egy olyan, a korábbi tagnak nyújtott kölcsönre vonatkozó tényállást is rögzít, amelynek megalapozottsága, jogszerűsége az ítéletből nem következik, holott annak kellene megingathatatlaná tenni az ítéleti rendelkezést. Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak az Szja tv. 1.§ (4) és Art. 99.§ (2) bekezdéseire vonatkozóan már kialakított álláspontját követve kellett ismételten elbírálni a V.Kft. tekintetében benyújtott kereseti kérelmet. Döntése során számot kellett adnia az egyes bizonyítékokról, tartalmukról, elfogadásuk, vagy elvetésük indokairól.

Az elsőfokú ítélet

- [8] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság a 2009. év tekintetében jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Kitért arra, hogy az alperes az ügy érdemét tekintve az Szja tv. 1. § (4) bekezdésére és az Art. 99. § (2) bekezdésére alapítva hozta meg döntését, becslést nem alkalmazott, a felperes ezzel ellentétes állítás iratellenes.
- [9] Megállapította, a V. Kft. 2009. július 16-án a felperes részére

tagi kölcsön visszafizetése jogcímen utalt át 718.444 €-t. A felperes részére átutalt összeg, aktuális devizaárfolyamon átszámítva, 200.309.371 forint, amely az Szja tv. 1.§ (3) és 4.§ (1) bekezdései alapján adóköteles jövedelem. Az Art. 99. § (2) bekezdése folytán - figyelemmel a Kúria Kfv.V.35.442/2011/6. számú ítéletében is rögzített jogalkalmazói gyakorlatra - be a felperesnek kellett bizonyítani, hogy ez a bevétel adómentes.

- [10] A továbbiakban rögzítette, hogy az nem vitatott, miszerint 2009. július 16-át megelőzően a felperes nem nyújtott közvetlenül tagi kölcsönt a V. Kft.-nek. A felperesnek az adóhatósági ellenőrzés és a per során tett nyilatkozatai szerint a Társaságnak a Kölcsönt annak korábbi tagja J. K. nyújtott, aki ezt a követelést engedményezte a felperesnek, amivel rendezte a felperes felé fennálló kölcsöntartozását.
- [11] Az új eljárásban a felek további bizonyítékot nem csatoltak. Az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a felperes valóban nyújtott A. Á. részére kölcsönt 2002. július 1-jén és 2004. december 1-jén, azonban ő a kölcsönöket 2005. május 9-ig részben visszafizette a felperesnek.
- [12] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a valós pénzmozgás igazoló iratok alapján J. K. és a felperes közötti 2008. május 20-i „Megállapodás és kölcsönszerződés”-ben rögzített elszámolás a felperes által előadott előzményekből következő módon nem történhetett meg, J. K. nem tartozhatott a felperesnek 195.000.000 forinttal, (2005. május 9-én legfeljebb 113.844.907 forint tartozást vállalható át A. Á-tól), valamint J. K-nak nem volt a V.Kft.-vel szemben felperesre engedményezhető követelése, és így J. K-nak sem keletkezhett engedményezhető követelése (J. K. a V.Kft.-től kapott pénzt helyezte óvadéki betétbe, amiből kifizette a V.Kft. tartozását). Minthogy V.Kft. a felperes által előadott előzmények szerinti módon nem tartozhatott a felperesnek (J. K. nem létező követelést engedményezett), a V.Kft. által felperes részére átutalt tagi kölcsön visszafizetése jogcímen dokumentált összeg - valós pénzmozgást igazoló iratokkal alátámasztott tagi kölcsön hiányában - egyéb jövedelemnek minősül.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte. A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet 2009. évben vonatkozó hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására való utasítását kérte.

- [14] Előadta, hogy az Kúria Kfv.I.5.702/2016/5. számú végzésével elrendelt új eljárás során az elsőfokú bíróság teljes mértékben szembehelyezkedett korábbi megállapításaival. Ítéletében ugyan próbál figyelemmel lenni a Kúria által előírtakra, de a bizonyítékok teljes körét - amit kizárólag a felperes bocsátott rendelkezésre - nem ismertette, a bizonyítékok egymáshoz való viszonyát, a teljesítés hiánya miatt nem is tudta bemutatni, az ítéletben megállapított tényállás a rendelkezésre álló bizonyítékok összekeverése miatt iratellenes.
- [15] Kiemelte, az elsőfokú bíróság is rögzítette, hogy a felperes 135.000.000 forint kölcsönt nyújt A. Á. részére, az alperes ezzel ellentétes megállapítása téves. A következőkben azonban az elsőfokú bíróság összekeverte a magánszemély és V.Kft. banki kivonatait, és ettől a ponttól kezdve a megállapított tényállás iratellenes. Az iratok alapján A. Á. nem fizetett vissza a felperesnek 60.000.000 forintot, hanem a már meglévő tartozását növelte meg ezzel, azt újból óvadékba helyezte, amely alapján a V.Kft.-t finanszírozó bank a korábbi 135.000.000 forint összegről szóló hitelszerződés módosította 195.000.000 forintra. Azt egyébként sem az alperes, a felperes nem állította, hogy A. Á. 2004. június 14. és augusztus 25. között 21.155.903 forintot visszafizetett volna a felperesnek. Ezt követően az elsőfokú bíróság érvelése teljesen téves, mert már úgy folytatja, hogy banki kölcsön és az óvadéki szerződések ellenére tulajdonképpen nem is létezett a 195.000.000 forint összegű óvadék, azt a V.Kft. saját maga biztosította volna. Ezzel ellentétes az az ítéleti megállapítás, hogy a felperesnek maximum 113.844.907 forint követelése állhatott fenn, és eközben azt is megállapítja, hogy a V.Kft.-ét a felperes által előadott előzmények szerinti módon nem tartozhatott a felperesnek. Ezzel ellentétben az alapeljárásban az elsőfokú bíróság ég azt állapította meg, hogy az okiratok egymást kiegészítve is megerősítve olyan zárt okszerű láncolatot alkotnak, amelyek alapján a felperes által nyújtott kölcsön többlépcsős elszámolása mellett lett részére visszafizetett.
- [16] A szabad bírói mérlegelés rendszerében bíró szabadon határozza meg azt, hogy milyen bizonyítékot, hogyan értékkel, és az is előfordul, hogy az új eljárásban már talán más szempontok alapján mérlegel. Az azonban mégiscsak kirívó eset, ha az alapeljárásban a bizonyítékokról az ítélet azt mondja ki, hogy azok a felperes álláspontját igazoló zárt, okszerű láncolatot alkotnak, majd ugyanezen bizonyítékok alapján ugyanazon bíró azt állapítja meg, hogy nincs valós pénzmozgás.
- [17] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Álláspontja szerint a felperes felülvizsgálati kérelmében lényegében kizárólag a bizonyítékok mérlegelését támadta. Az elsőfokú bíróság ítélete azonban maradéktalanul

megfelel a Kúria végzésében foglaltaknak, illetőleg a felülvizsgálati eljárás során a bizonyítékok ismételt egybevetésének felülmérlegelésének nincs is helye. A jogerős ítéletben megállapított tényállás a felperes érvelésével szemben iratszerű, nem tartalmaz téves ténybeli következtetés sem.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [19] A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2), 275.§ (2) és (5) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló adatok alapján vizsgálhatja felül.
- [20] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet iratokkal ellentétes voltára, hibás mérlegelésre hivatkozott, ami tartalmában, első megközelítésben, a felülvizsgálati eljárásban meg nem engedett felülmérlegelésre irányul. Jogszabálysértést azonban megalapozhat a tényállás bizonyítékokkal ellentétes megállapítása, vagy a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése. A Kúria a továbbiakban a felek hivatkozásainak, a bizonyítékok tartalmának összevetésével azt vizsgálta, sor került-e ilyen típusú jogszabálysértésre.
- [21] Az adóigazgatási eljárásban felperes arra hivatkozott, hogy 2002. július 1-jén összesen 135.000.000 forint kölcsönt nyújtott A. Á-nak, a szerződést 2004. december 1-jén meghosszabbították és kiegészítették további 60.000.000 forinttal, így a kölcsön összege 195.000.000 forintra emelkedett. A felperesi hivatkozás szerint a megjelölt kölcsönt A. Á-t az A.Kft. ... banknál (a továbbiakban: Bank) fennálló hitelének fedezetéül, óvadékként használta fel.
- [22] A felperesi előadás szerint A. Á. 2005. május 9-én a „Megállapodás és kölcsönszerződés”-sel eladta az A.Kft.-t J. K-nak, a Kft. neve ezt követően változott V.Kft.-re. Ugyanekkor A. Á. az óvadékként szolgáló 195.000.000 forintot átengedte J. K-nak, és a 2002. évben létrejött kölcsönszerződésbe kölcsönvevőként, A. Á. helyett J. K.lépett be.
- [23] Az alperes megállapítása szerint a felperes által rendelkezésére bocsátott iratokból nem állapítható meg sem a 2002. évi, sem a 2004. évi, az összesen 195.000.000 forint forrásaként megjelölt kölcsönszerződés teljesítése, illetve forrásuk sem igazolt. A 2002. évi kölcsönt felperes előadása szerint diszkont kincstárjegyben nyújtotta, de azok értékpapír-számlák közötti átvezetését igazoló bizonylatot nem csatolt. Ugyancsak nem lett becsatolva az A.Kft. és

a Bank közötti kölcsönszerződés, valamint a Bank és A. Á. közötti óvadéki szerződés. Amit a felperes bemutatott, az egy 2007. évi 195.000.000 forintos Bank által nyújtott kölcsönre-, és az ennek megfelelő összegű, készpénzbetétben elhelyezett, J. K. által nyújtott óvadékra vonatkozik. Ezek a szerződések nem támasztják alá a felperes és a A. Á. közötti kölcsön nyújtását. Nem igazolják, hogy az A.Kft. a 2007. évet megelőzően hitelt vett volna fel a Banktól.

- [24] A peres eljárás során csatolt felperesi okiratok alapján az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy igazolt a 2002. július 1-ji A. Á. részére nyújtott összesen 135.000.000 forint kölcsön. Ezen megállapítás ellen felülvizsgálati kérelem, csatlakozó felülvizsgálati kérelem nem érkezett, így ezt a Kúria ítéletének alapjául szolgáló ténynek tekintette.
- [25] A felperes annak bizonyítására, hogy A. Á. részére értékpapírt transzferált, 12/F/ alatt iratokat nyújtott be az elsőfokú bíróságon. Ezek között szerepel A. Á.-nak a Bank által vezetett bankszámlájáról készült kivont. A Kúria itt tér ki arra, hogy a bíróság a bizonyítási eszköznek minden adatát figyelembe vehette, nem csak azokat, amiket a felperes a saját álláspontját alátámasztóként megjelölt. A bankszámlán szereplő adatok szerint A. Á. 2004. június 14-én 9.655.903, július 21-én 1.000.000 és 5.000.000, július 26-án 4.000.000, augusztus 23-án 500.000, augusztus 25-én 1.000.000, összesen 21.155.903 forintot utalt a felperesnek „kölcsön visszafizetés” közleménnyel. Az elsőfokú bíróság a felperes által bizonyítékként csatolt iratoknak megfelelő megállapítást tett, amire tekintettel a Kúria tényként fogadta el a kölcsön összegének 2004. évi csökkenését.
- [26] Ennek következtében helytállónan állapította meg az elsőfokú bíróság azt is, hogy a 2005. május 9-ei „Megállapodás és kölcsönszerződés” létrejöttékor A. Á. már nem a teljes 135.000.000 forinttal, hanem csak 113.844.907 forinttal tartozott felperesnek, így J. K. is csak ezt az összeget vállalhatta volna át.
- [27] Az elsőfokú bíróság a 2004. évi 60.000.000 forint felperes általi kölcsönadása körében szintén a Bank adatait értékelte, annak alapján állapíthatta meg a 2002. évi kölcsönszerződés 2004. december 1-jei módosítás kapcsán a pénzmozgás hiányát: A. Á. a Bank részére a 60.000.000 forint óvadéki betétet növekményt a saját bankszámlájára 2004. december 11-én „tagi kölcsön kifizetés”-ként érkezett összegből biztosította, azaz a 135.000.000 forintnak a felperes által hivatkozott növekedésére sem került sor.
- [28] Az elsőfokú bíróság akkor is az iratoknak megfelelő megállapításokat tett, amikor a V.Kft. felperes által csatolt bankszámlájának adatait értékelte, illetve elvégezte a V.Kft. és A.

Á. számlájának összevetését. Az adatok értékelése során az elsőfokú bíróság nem keverte össze a két bankszámlát. Iratoknak – és egyébként nem bankszámlának, hanem az elsőfokú iratokban 7/F/6. alatti, a V.Kft. által a Banknak adott átutalási megbízásnak – megfelelő volt az a következtetése, hogy J. K. az általa óvadéki letétbe helyezett 195.000.000 forintot a V.Kft.-től kapta, így nem keletkezhetett a V.Kft.-vel szemben követelése. Követelés hiányában azt nem engedményezhette felperesre, ennek hiányában pedig a felperes nem kaphatott tagi kölcsön visszafizetést a V.Kft.-től. Az elsőfokú bíróság okszerűen vonta le azt a következtetést, hogy a V.Kft.-től származó összeg az Szja tv. 28.§ (1) bekezdés szerinti egyéb jövedelem.

- [29] Az alapeljárásban az elsőfokú bíróság V.Kft.-t érintően a kereseti kérelemnek megfelelő ítéletet hozott. A Kúria a Kfv.I.35.702/2016/5. számú végzésben éppen azért látta szükségesnek az új eljárás lefolytatását, mert az elsőfokú bíróság ezen ítéletéből nem volt megállapítható, milyen okiratokat, az eljárás mely szakaszában nyújtott be a felperes, hogy az egyes bizonyítási eszközök mit bizonyítanak, a bizonyítékok egymáshoz való viszonya miként alakul, mennyiben rontják le vagy erősítik egymást. Ezen hiányosság miatt nem helytálló az a felperesi hivatkozás, hogy az alapeljárásban megalapozott lett volna az az ítéleti indokolás, hogy a be nem mutatott, össze nem vetett bizonyítékok a „felperes álláspontját igazoló zárt, okszerű láncolatot alkotnak”.
- [30] A Pp. 221.§ (1) és 206.§ (1) bekezdéseinek megfelelően megjelenített indokolás mellett jogszabálysértés nélkül kerülhetett sor az alapeljárásétól eltérő ítélet meghozatalára, a felperes V.Kft.-t érintő keresetének elutasítására.
- [31] A felperes felülvizsgálati kérelmében nem jelölt meg olyan jogszabályt, amelyet az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban a V.Kft.-től származóként megjelölt jövedelem kapcsán megsértett volna. Ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [32] *Amennyiben az alapeljárásban hozott ítélet nem végzi el a bizonyítékok értékelését, és emiatt kerül sor a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróság új határozat hozatalra utasítására, akkor a megismételt eljárásban okszerűen keletkezhet a korábbival ellentétesen rendelkező ítélet.*

Záró rész

- [33] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes

alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[34] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[35] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. május 9.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó
bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**