

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.531/2016/6.

A tanács tagjai: . Lomnici Zoltán a tanács elnöke,
. Kurucz Krisztina előadó bíró,
. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Becker Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Becker Tibor ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. Szabó-Piniel Orsolya Lilla jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: A Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. november 24. napján kelt 4.K.27.342/2013/56. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.342/2013/56. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részeit nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 300.000 (azaz háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 1.730.100 (azaz egymillió-hétszázharmincezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2005.-2008. évekre valamennyi adónemre kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2013. május 15. napján kelt határozatával a felperest adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. október 09. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Indokolása szerint a felperes vagyongyarapodásával és az életvitelére fordított kiadásaival nem volt arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, megszerzett jövedelmeinek együttes összege, ezért az Art. 109.§ (1)-(3) bekezdései alkalmazásával az elsőfokú hatóság az adó alapját helytállónan 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 rögzítette, hogy az ellenőrzésről készített jegyzőkönyv a 2013. március 13-án kelt kísérlével postai úton kiküldésre került a felperes jogi képviselőjének, a küldemény átvételét igazoló tértivevény visszaérkezett az adóhatósághoz.
- [5] Adózó előadása szerint L. B. magánszemélytől 10.000.000 Ft, az U. E. szlovák cégtől 15.000.000 Ft kölcsönt kapott. Az elsőfokú hatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján (a magánszemélynél folytatott kapcsolódó vizsgálat adatai, megkeresés folytán a szlovák társhatóság válasziratai, a magánszemélynek továbbá a szülőjének, illetve a szlovák cég volt ügyvezetőjének a nyilatkozatai, a kölcsönszerződések, cégkivonat) helytállónan állapította meg, hogy a kölcsönnyújtások adózó részéről hitelt érdemlően nem bizonyítottak, így azok megjelölt összegeit a források közé felvenni nem volt lehetséges.
- [6] A Takarékszövetkezet benyújtott igazolása szerinti pénzbetét elhelyezését a revízió a kiadások között feltüntette, a takarékszövetkezet az adóhatóság megkeresésére egyébként azt a választ adta, hogy felperes nem szerepel a nyilvántartásukban.

A kereseti kérelem

- [7] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve megváltoztatásukat és fizetési kötelezettségei törlését kérte.

- [8] Állította (egyebek mellett), hogy a hatóság az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyvet nem küldte meg a részére, arra észrevételt nem tehetett, és így jogszerűen az ellenőrzés be sem fejeződött.
- [9] A hatóság nem teljesítette tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét, a meglévő bizonyítékok téves mérlegelésével nem fogadta el forrásként a magánszemélytől és a szlovák cégtől kapott kölcsöneit.
- [10] A takarékszövetkezetnél megtakarítással is rendelkezett, amelyet forrásai között fel kellett volna tüntetni.
- [11] A per folyamata alatt, 2014. december 16-án az alperes a határozatával módosította a saját határozatát, a felperest 12.730.449 Ft személyi jövedelemadó (szja), 3.764.140 Ft százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho), 806.640 Ft magánszemélyek különadója adókülönbözet, 8.650.614 Ft adóbírság és 6.929.455 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezve. Indokolása szerint az elsőfokú bíróság megkeresésére a takarékszövetkezet adatot szolgáltatott, közölte az adózó által megjelölt számlákon bonyolított készpénz be- és kifizetéseket. Az igazolt összegeket - figyelemmel adózó és házastársa közötti vagyonközösségre, illetve a közös tulajdonú számláikra - 50%-50%-os mértékben beállította a készpénzforgalmi mérlegbe.

Az elsőfokú ítélet

- [12] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [13] Indokolása szerint a közigazgatási eljárás teljes iratanyaga, a felek előadása, felperes feleségének tanúvallomása, a kirendelt szakértő véleménye és kiegészítő véleménye alapján azt állapította meg, hogy az adóhatóság határozatai a keresettel érintett körben jogszerűek.

A felülvizsgálati kérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő döntés meghozatalát, illetve a határozatok megváltoztatásával fizetési kötelezettségei törlését és eshetőlegesen az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [15] A kölcsönök körében (I. pont) az alperes és az elsőfokú bíróság megsértette az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdéseit, 108.§ (9) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 195.§ (1) bekezdését, mert álláspontja szerint bizonyította a magánszeméllyel és a szlovák céggel létrejött ügyleteket. A takarékszövetkezetnél kezelt pénzeszközök (II. pont) a különvagyonát képezték, ezért

sérült a házasságról, a családról és a gyámságról szóló 1952. évi IV. törvény 27.§ (1) bekezdése, a Pp. 206.§ (1) bekezdése. E két tétel elfogadása esetén (III. pont) forráshiány meg sem állapítható. Iratellenes és a Pp. 3.§ (3) bekezdését, 206.§ (1) bekezdését, az Art. 97.§ (3) bekezdését, 104.§ (1) bekezdését sérti az a megállapítás (IV. pont), hogy a jegyzőkönyvet az adóhatóság megküldte volna a részére. Új eljárás esetén kéri a Pp. 3.§ (4) bekezdését sértően elutasított tanúbizonyítási indítványa (V.pont) foganatosítását.

[16] Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[17] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[18] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, az ítélet felülvizsgálatának kereteit meghatározták a felperes felülvizsgálati kérelmének I. - IV. pontjaiban foglaltak, amelyeken kívüli ítéletrészeket a Kúria - jogszabályi lehetőség hiányában - nem vizsgálhatott felül.

[19] 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.

[20] 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.

[21] 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. A nem bizonyított tény, körülmény a becslési eljárás során az adózó terhére értékelhető [Art. 97.§ (6) bekezdés].

- [22] Az Art. 97.§-ának (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is 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.
- [23] 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.
- [24] 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 dönteni. A meghozott adóhatározatokkal szembeni jogorvoslat közigazgatási perben a felperesnek is biztosított volt.
- [25] 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].
- [26] Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására

- a Pp. 163.§-ának (1) bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, majd a közigazgatási eljárásban - az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség és a felperesnek biztosított igazolási lehetőség alapján - lefolytatott bizonyítási eljárást, és az eredményeként meghozott alperesi döntést, (a kereseti kérelem keretei között) a perben lefolytatott bizonyítás eredményeként jogszerűnek minősítette, és a keresetet elutasította.
- [27] 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.
- [28] 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.
- [29] A felperes az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási kifogásként hivatkozott arra (IV. pont), hogy a hatóság részére az ellenőrzésről készített jegyzőkönyvet nem küldte meg.
- [30] A Kúria megállapította, hogy a közigazgatási iratok részét képezi 79. sorszám alatt a jegyzőkönyv, illetve mellékleteként az a kettő levél, amelyek tájékoztatják az adózót arról, hogy az adóhatóság milyen hivatalos iratot küld meg számára. Az első levél rögzíti a jegyzőkönyv megküldését („Tisztelt Adózó! Mellékelten megküldöm (...) az ellenőrzésről készült jegyzőkönyv egy példányát.", iktatószáma: 3663473275, a második levél pedig tájékoztatja az adózót - közöttük az első levél iktatószámának megjelölésével -, hogy több hivatalos irat kerül számára kézbesítésre („Tisztelt Címzett! Jelen levél mellett a következő - az Ön címére szóló - hivatalos irat kerül kiküldésre: 1. 3463473286 , 2. 3463473275 ". E második levél iktatószáma: 9149840892 került a küldemény átvételét igazoló tértivevényére rávezetve. Ezen iratok alapján az elsőfokú bíróság helytállóan csak azt rögzíthette ítéletében, hogy az alperes cáfolta a jegyzőkönyv megküldésével kapcsolatos felperesi kifogásokat.
- [31] A második levél továbbá kéri az adózót annak ellenőrzésére, hogy „a felsorolt valamennyi iktatószámú iratot tartalmazza-e a boríték. Amennyiben valamelyik irat hiányzik, vagy a listától eltérő iktatószámú irat is megtalálható a borítékban, a kézhezvételtől számított 8 napon belül jelezze." A felperes jogi képviselője 2013. március 18-án vette át a küldeményt, és a keresetlevél nem tartalmaz arra vonatkozóan felperesi előadást, hogy 8 napon belül hiányolt volna valamilyen iratot.
- [32] Rögzíti a Kúria, hogy a bíróság az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés esetén helyezi hatályon kívül a jogszabálysértő közigazgatási határozatot, és szükség esetén a

- közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi (Pp. 339.§ (1) bekezdés). Eljárási jogszabálysértés miatt tehát csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat. A felperes a jegyzőkönyvre vonatkozóan (az ügy érdemére kiható illetve ki nem ható) eljárás jogszabálysértést nem igazolt, így ezen alaptalan keresetrészt az elsőfokú bíróság jogszerűen utasította el.
- [33] A Kúria megállapította továbbá, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. bizonyításra vonatkozó eljárás jogszabályait teljes körűen teljesítette, széles körű bizonyítási eljárást folytatott: nyilatkoztatta a feleket, tőlük iratokat fogadott be, tanút hallgatott meg, szakértői véleményt szerzett be, megkeresésről intézkedett. A bizonyítási eljárás kereteit a Pp. 3.§ (4) bekezdése alapján helytállóan szabta meg, a sürgős tanúmeghallgatásokat helyes indoklással jogszerűen nem foganatosította.
- [34] Ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, precíz tényállást rögzített. A jogi indokolásban minden egyes keresetrészhez kapcsolódóan (a magánszemély és a szlovák cég kölcsöne, a takarékszövetkezetnél kezelt pénzeszközök) tételesen vizsgálta a rendelkezésére álló bizonyítékokat, bizonyító erejüket, részletezte azoknak a Pp. 206.§-ának (1) bekezdése alkalmazásával történt értékelését, meggyőződése szerint állapítva meg, hogy a kereset nem alapos.
- [35] A felperes sem a kölcsönök, sem a takarékszövetkezeti pénz és annak különvagyonai volta vonatkozásában a keresetét nem bizonyította, így annak a Pp. 164.§-a alapján az elsőfokú bíróság nem adhatott helyt. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak (I.,-V. pontok) a teljes körűen jogszerű ítélet alapján a felülvéleményezést nem alapozták meg.
- [36] 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

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

Záró rész

- [38] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [39] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről 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.

, 2016. október 06.

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