

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.718/2019/6.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Madlovics és Társa Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Madlovics Péter ügyvéd)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Illés László kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatóság határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes (27. sorszám)

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.28.424/2017/25. ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.28.424/2017/25. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 nap alatt 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 343.200 (háromszáznegyvenháromezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság 2009-2013 évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. Ennek eredményeképpen a felperes terhére 2011-2012 évekre 1.541.436 Ft szja és 1.890.201 Ft százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben, összesen 3.431.637 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. A 2009-

2010 évekre elévülés miatt megállapítást nem tett, 2013 évre vonatkozóan az adóbevallásban feltüntetett adatokhoz képest eltérést az adóhatóság nem tárt fel. Az elsőfokú adóhatóság saját hatáskörben a fenti megállapítást oly módon módosította, hogy 10.553 Ft késedelmi pótlékot törölt.

- [2] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2233690219 számú határozatával a módosított határozatot helybenhagyta.
- [3] Az adóhatóság megállapítása szerint a felperes vagyongyarapodásával és életvitelére fordított kiadásaival a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de bizonyítottan megszerzett bevételei, jövedelmei nem biztosítottak fedezetet. Feltárták, hogy a felperes saját és férje pénzügyi számláira 2011-2012 években jelentős összegű készpénz befizetéseket teljesített, amelyre a készpénzben rendelkezésre álló nettó munkabére és az ingatlan bérbeadásból származó készpénzes bevétele nem nyújtott fedezetet. Erre figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 109. § (1) bekezdés alapján becslési eljárást folytattak le.
- [4] Az adóhatóság elvetette a 2009. január 1-jére állított 38 millió forintos nyitótételt amiatt, hogy annak megszerzését, illetve rendelkezésre állását a felperes nem bizonyította, ugyanis a kölcsönadónál folytatott vizsgálat megtakarítást nem mutatott ki. Arra is utalt az adóhatóság, hogy a kölcsönszerződés 7. pontjában a szerződés biztosítékként meghatározott üzletrészre vonatkozó zálogjog nem került bejegyzésre, továbbá a gazdasági társaság 500.000 Ft-os törzstőkéje nem nyújthatott biztosítékot a 35 millió Ft kölcsön visszafizetésére. Ezen túlmenően a Kft.-t 2010. július 8-án alapították, míg a kölcsönszerződés 2009. augusztus 31-én készült.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [5] A felperes keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását kérte akként, hogy a terhére megállapított adókülönbözetet és jogkövetkezményt a bíróság törölje.
- [6] Keresetében a határozat mindegyik kötelezésének jogosságát vitatta. Megítélése szerint téves megközelítést alkalmazott az alperes, a becslés jogalapja hiányzott és a módszer téves megválasztása is csak jogellenes végeredményhez vezethetett. A becslési eljárás során a felajánlott bizonyítékokat iratellenesen és annak tartalmától eltérően más, nem adózó érdekkörében felmerülő okokkal és indoklással vetették el, a teljes körű tényállás feltárása nélkül utasították el. Az elutasítást részletesen, hitelt érdemlően nem indokolták, így megsértették az Art. 97. § (3) bekezdés, 100. § (4) bekezdés, 108. § (6) bekezdésében foglaltakat. Hangsúlyozta, hogy a kölcsönadás megtörtént, ezt igazolja a kölcsönszerződés, továbbá a szerződést ellenjegyző tanúk nyilatkozatai, akik nem kizárólag a nyilatkozat tényét, hanem azt is bizonyították, hogy konkrétan meghatározható pénzmozgás volt a felek között, az teljesedésbe ment. Kiemelte, hogy a felperesnek a kölcsönszerződés megkötése és az azt megelőző egyeztetések során nem volt lehetősége a kölcsönadó vagyoni helyzetének vizsgálatára. Hibás és jogszabályellenes, hogy a vétlen kölcsönt igénybe vevőt büntetik, ha a kölcsönnyújtó nem adózott pénzből nyújtotta a kölcsönt. Azt is hangsúlyozta, hogy a felperesnek nem volt tudomása a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről, erre vonatkozóan alaptalanul büntetik a felperest.
- [7] Utalt arra, hogy az alperes a felperes eljárási jogait elvonta, illetve lényegesen csorbította, amikor a felperes kötelezettségévé tette az ellenőrzési határidő vizsgálatát, miközben a hatóság alapvető kötelessége az eljárás minden szakaszában az eljárásjogi előírások vizsgálata és betartása. Az eljáró hatóság az adóbírság körében a leg súlyosabb szankció alkalmazási terjedelmét is automatizmusként

értelmezte. Állította, hogy a házastársánál felállított forráshiány levezetését tartalmazó táblázat hibás volt, mert nem szerepeltek benne a férje bankszámlájáról felvett összegek. Ezek az összegek a felperesnél forrástöbbletet eredményeztek. Sérelmezte a késedelmi pótlék számítás levezetésének hiányát is.

[8] Az alperes érdemi ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

[9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem tartotta megalapozottnak.

[10] Az Art. 109. §-ára történő utalással kifejtette, hogy a felperesnek kellett volna hitelt érdemlően igazolnia, hogy az általa állítólagosan hivatkozott megtakarítás a vizsgálat alá vont időszak kezdő napján is rendelkezésre állt. Kitért arra, hogy a 2019. február 7-ei beadványához mellékelt kölcsönszerződés kiegészítése, megerősítése megnevezésű okiratot az alperesi határozat jogszerűségének megítélése kapcsán nem vehette figyelembe, miután a Pp. 339/A. § alapján a bíróság a közigazgatási határozatot a meghozatalakor alkalmazott jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül.

[11] A 2009. augusztus 31-én kelt kölcsönszerződés megerősítésére, kiegészítésre vonatkozó szerződés nem alkalmas a kölcsönügylet tényleges teljeseződésének alátámasztására. Hangsúlyozta, hogy a rendelkezésre álló adatok alapján megállapítható volt, hogy a kölcsönadó nem rendelkezett a kölcsönnyújtáshoz megfelelő fedezettel, a felperes nem tudta hitelt érdemlő bizonyítékokkal igazolni a kölcsönszerződésben foglalt összeg tényleges megszerzését figyelemmel az Art. 109. § (3) bekezdés és a Pp. 164. §-ában foglalt rendelkezésekre. A bíróság megítélése szerint a kölcsönszerződés, mint teljes bizonyító erejű magánokirat csak azt bizonyítja, hogy kiállítója az abban foglalt nyilatkozatot megtette, illetőleg elfogadta vagy magára nézve kötelezőnek ismerte el, viszont nem alkalmas a benne foglalt nyilatkozaton túl a hivatkozott pénzösszeg megszerzésének hitelt érdemlő igazolására.

[12] Felhívta a figyelmet a 2009. augusztus 31-ei kölcsönszerződés 7. pontjában foglalt zálogjog alapításával kapcsolatos módosítás időbeliségére is, illetve arra, hogy a kölcsön összegének visszafizetésre vonatkozó dátum folyamatos módosítása sem bizonyítja a kölcsönnyújtás tényleges megvalósulását. Arra is utalt, hogy 2009. év tekintetében az adómegállapításhoz való jog 2015. december 31-én elévült, így a bevallások utólagos vizsgálatára vonatkozó ellenőrzést már nem lehetett lefolytatni. Ugyanakkor 2010-2013 évekre egyes gazdasági események valódisága vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le az adóhatóság és feltárára került, hogy a kölcsönadó nem rendelkezett a kölcsön nyújtására fedezettel. A tanúk nyilatkozatai a kölcsönösszeg átadásának, illetőleg átvételének hitelt érdemlő igazolására nem alkalmasak. A gazdasági társaság üzletrésére zálogjog nem került bejegyzésre, annak törzstőkéje 500.000 Ft, így önmagában nem nyújthatott biztosítékot a 35 millió Ft-os kölcsön fedezetére. A már említett kölcsönszerződés kiegészítése, megerősítése megnevezésű okirat a Pp. 339/A. § szabályozása miatt nem volt figyelembe vehető.

[13] Elvetette a felperesnek a határidő túllépésére vonatkozó kereseti támadását is arra hivatkozva, hogy ez a Pp.335/A. §-ba szabályozott tiltott keresetkiterjesztésbe ütközik. A felperes a kiszabott adóbírság százalékos mértékét vitatta keresetében, az adóbírság alkalmazásának jogalapját nem. Az alperesi határozat kiadmányozására határidőben került sor, és az adóbírság mértékének megállapítása és a késedelmi pótlék felszámítása is helytállóan történt.

- [14] Utalt arra is, hogy az EBH 2007.1654. és az EBH 2007.173. számú elvi határozatok az alperesi megállapítást támasztották alá, míg az adózót megillető levonási jog tekintetében hivatkozott bírósági joggyakorlat a jelen per szempontjából nem bírt relevanciával.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljárás bíróság új eljárásra, új határozat meghozatalára történő utasítása érdekében.
- [16] Egyrészt vitatta, hogy a Pp. 335/A. § (1) bekezdés alapján az adóbírság alapja tekintetében határidőn túli keresetkiterjesztést valósított volna meg, hiszen keresetében egyértelműen rögzítette, hogy a határozat mindegyik kötelezésének jogszerűségét vitatja. Így a bíróság tévesen állapította meg a keresetkiegészítés tényét és ezzel összefüggésben nem bírálta el az erre vonatkozó kereseti kérelmet, ezzel megsértette a Pp. 213. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettségét. Ugyanerre alapozta a kölcsönadás megtörténtével kapcsolatos bírósági érvelés jogszabálysértését utalva arra, hogy a bíróság nem értékelte a per során csatolt tartozást elismerő nyilatkozatot, ezt eljárása során nem vette figyelembe, semmilyen módon nem vizsgálta és ítéletében sem hivatkozott rá, az ítélet ezzel kapcsolatosan indokolást nem tartalmaz.
- [17] A magánokirattal kapcsolatban a bíróság elfogadta az alperes álláspontját és előadását, az ahhoz fűződő tényeket, az okirat valódiságát, bizonyító erejét azonban nem vizsgálta. Nézete szerint a bíróság megsértette a Pp. 336/A. § (2) bekezdésében foglaltakat is, mely az alperes kötelezettségévé teszi a bizonyítást az eljárásban. Hangsúlyozta, hogy az Art. 109. § (3) bekezdésében foglalt rendelkezés nem az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt kivétel, amely az adózó bizonyítási terhet alapítja meg, hanem olyan jellegű garanciális rendelkezés, amely az adózó számára lehetővé teszi a hatósággal szembeni ellenbizonyítást, de nem kifejezett bizonyítási kötelezettséget ír elő. Ezzel összefüggésben hivatkozott az AVI 2017.12.94. szám alatt megjelent kúriai döntésre.
- [18] Arra is utalt, hogy a felperes nem tehet arról, hogy a kölcsönadó őt a kölcsönösszeg rendelkezésre állása körében tévedésbe ejtette. A felperes nem tudhatott arról, hogy a kölcsönadónak a pénze honnan eredt. Jogszabályellenes és hibás, hogy a vétlen kölcsönvevőt büntetik, hogyha a kölcsönnyújtó nem adózott pénzből nyújtotta a kölcsön összeget. E körben a Kúria általános forgalmi adólevonás kapcsán kimunkált gyakorlatára és a HÉA irányelv megfelelő cikkelyére hivatkozva állította, hogy a felperest azért nem lehet felelősségre vonni, mert nem volt tudomása a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról vagy csalásra utaló körülményről. Ezzel kapcsolatban jogszabálysértésként a Pp. 339/A. és 339/B. §-ában foglaltakat jelölte meg hangsúlyozva, hogy az ítélet indokolásában a bíróság részletesen nem fejtette ki, hogy a kereset ezen részét milyen okból utasítja el és nem veszi figyelembe.

- [19] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.
- [21] A Kúria rögzíti, hogy a Pp. 275. § (1),(2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a rendelkezésre álló iratok, adatok alapján a

felülvizsgálati kérelem keretei között dönt. Nincs helye felülmérlegelésnek, kivéve, ha az ítéletben rögzített tényállás hiányos, az indokolás kirívóan okszerűtlen, iratellenes vagy logikátlan. Jelen esetben a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő.

- [22] Mindenekelőtt rögzíti, hogy a felperes által felhívott HÉA irányelv és azzal kapcsolatban a számlabefogadónak a számlabefogadás kapcsán vizsgálandó tudattartalma (tudott vagy tudhatott) a perbeli tényállás megítélésekor nem volt figyelembe vehető. Az adóhatóság az Art. 109. §-a szerinti becslési eljárást folytatta le, ahol vizsgálódása kiterjedhetett a kölcsönadó anyagi körülményeinek vizsgálatára is. Így helytállóan utasította el az ezzel kapcsolatos felperesi érvelést az elsőfokú bíróság.
- [23] A Kúria az elsőfokú ítélet kapcsán elsőként azt vizsgálta, hogy fennállt-e a Pp. 335/A. §-ban tilalmazott keresetváltoztatás. A Kúria rámutat, a tiltott keresetkiterjesztéssel kapcsolatban következő az a joggyakorlat, hogy a közigazgatási perben sajátos szabályok érvényesülnek, melyek a jogszerűségi felülvizsgálatból erednek, azaz időbeli korlát nélkül nem lehet új tényekre hivatkozni vagy új jogszabálysértéseket megjelölni. A perbeli esetben az elsőfokú bíróságnak döntése meghozatalakor nem szabadott figyelmen kívül hagynia, hogy mire irányult a felperes kereseti kérelme. Ugyanis a Pp. XX. fejezetében található speciális szabályok alapján a közigazgatási perben a bíróság a felülvizsgálni kért határozat jogszerűségéről a kereseti kérelem korlátai között dönt. A fél jogérvényesítéséhez az szükséges, hogy az eljárást kezdeményező beadványában, így a keresetlevelében jelölje meg azokat a jogszabálysértéseket, melyre kérelmét alapozza.
- [24] A felperes az adóbírság kapcsán, megsértett jogszabályként az Art. 170. §-t hívta fel és ezzel összefüggésben arra hivatkozott, hogy az eljáró hatóságok a legsúlyosabb szankció alkalmazási terjedelmét is mintegy automatizmusként értelmezték. A határidő túllépés miatti szankció kiszabási tilalomra történő hivatkozás a felperes keresetében nem jelent meg. A keresetnek az a szűkszavú megjelölése, hogy „Rögzítjük, hogy a határozat mindegyik kötelezésének jogosságát vitatjuk.” nem váltja ki automatikusan a fenti jogsértés bírósági vizsgálatát. Eljárása során a Kúria tehát nem tekinthetett el attól, hogy a bírósági felülvizsgálat irányát mindenkor a kereseti kérelemhez tartozó indokok határozzák meg. Helytállóan döntött az elsőfokú bíróság a tiltott keresetváltoztatás esete állt fenn, emiatt érdemben nem bírálhatta el az alperesi határozat határidő túli meghozatalával kapcsolatban megfogalmazott keresetet.
- [25] Az Art. 109. § (1) bekezdése értelmében, ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adózó vagyongyarapodásával és az életvitelre fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmek együttes összege, az adóhatóság az adó alapját becsléssel állapítja meg. Ez esetben - figyelemmel az adóztatott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége. Az Art. 109.§ (3) bekezdésére figyelemmel a felperes csak hitelt érdemlő adatokkal igazolhatta a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. A felülvizsgálati bíróság kiemeli, az e körben felajánlott bizonyítási eszköznek alkalmasnak kell lennie a bizonyítandó tények alátámasztására, kétséget kizáró igazolására.
- [26] Az elsőfokú bíróság részletesen vizsgálta a kölcsönadás körülményeit, az ügyleti tanúk nyilatkozatait, a kölcsönösszeg visszafizetésére nyújtott biztosítékot és a felperesi érveléssel ellentétben a peres eljárás során beterjesztett további okirati bizonyítékot is elemezte. Helytállóan

mutatott rá az okirati bizonyítékok körében fennálló ellentmondásokra, különösen a biztosíték és kölcsönösszeg közötti tekintélyes különbségre. Az okirati bizonyítékok hitelt érdemlősége kapcsán figyelembe vette, hogy a Pp. 196. §-ának (1) bekezdése alapján a teljes bizonyító erejű magánokirat alaki bizonyító ereje az ellenkező bizonyításáig áll fenn, a bennük szereplő tények valóságát nem bizonyítják (BH 2010.107.). A felperes által figyelembe venni kért okiratok magánokiratok, tartalmukat az összes további bizonyítékkal, a kölcsönadónál lefolytatott vizsgálattal összevetve kellett értékelni, miként azt az elsőfokú bíróság is tette. A bizonyítékok mérlegelése során a Pp. 206. § (1) bekezdésében rögzített értékelési rendet nem sértette meg, a bizonyítékok mérlegelése logikai hibától mentes.

- [27] Az egyes bizonyítékok értékelése kérdésében a Kúria azt tekintette irányadónak, hogy ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. Jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhatna, azonban jogszabályhellyel alátámasztottan ilyen jogsértést a felperes felülvizsgálati kérelme nem tartalmazott.
- [28] Az elsőfokú bíróság helyes jogi álláspontra helyezkedett a bizonyítási teherrel összefüggésben. Az általános szabály szerint a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. A bizonyítási teher megfordulásához nem elegendő a tényállás valóságának vitatása, az is szükséges, hogy a felperes a megállapított tényállás helyességét cáfoló bizonyítékot szolgáltatson és ezáltal megalapozottan kétségbe vonja a tényállás valóságát. Ilyet pedig a felperes a peres eljárás során sem szolgáltatott.
- [29] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [30] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [31] 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.
- [32] A veszélyhelyzet ideje alatt érvényesülő egyes eljárásjogi intézkedésekről szóló 74/2020. (III.31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Rendelet) 41. § (1) bekezdése alapján a veszélyhelyzet ideje alatt a Kúria fő szabály szerint tárgyaláson kívül jár el. A Rendelet 41. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltak megvalósulására tekintettel a felperes vonatkozásában a tárgyalás veszélyhelyzeten kívüli megtartásának esete nem állt fenn, ezért az ügyben a Rendeletben meghatározott fő szabály szerint, a Kúria az ügyet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2020. június 18.

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