

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.407/2011/7.szám

A Kúria a dr. Szabó Péter ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Heves Megyei Bíróság 2011. március 11-én kelt 2.K.30.163/2009/21. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 24. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Heves Megyei Bíróság 2.K.30.163/2009/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 207.200 (kétszázhetezer-kétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a 2001. március 18-án, 9.200.000 forintért vásárolt lakóingatlant 2006. január 4-én 14.000.000 forintért értékesítette, majd 2006. augusztus 28-án 5.000.000 forint értékben beépítetlen területet (lakótelket) szerzett, az épített ingatlanra a 2010. évben kapta meg a használatbavételi engedélyt. A lakóingatlan után keletkezett különbözetre a 2006. évre lakásszerzési kedvezményét érvényesített.

A felperes lakossági folyószámlájára magánszemélyektől átutalások, illetve készpénzbefizetések érkeztek, a 2003. és 2005. évben együttesen 5.974.000 forint-, a 2006. évben 350.000 forint összegben.

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél a 2003-2006. évekre szja és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos ellenőrzését végezte, és mivel a források fedezték a felperes kiadásait, nem alkalmazott becslést. Rögzítette, hogy a lakótelken a bevallás benyújtásának határidejéig nem történt meg a lakás felépítése és a jogerős használatbavételi engedély kiadása, így nem teljesültek a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 63. § (2) bekezdés b/

pontja, (3) bekezdés és (4) bekezdés a/ és c/ pontja szerinti feltételek, jogszerűtlen volt a lakásszerzési kedvezmény érvényesítése. A magánszemélyektől érkezett összegekről kapcsolódó vizsgálatok lefolytatását követően sem lehetett megállapítani, hogy azok a felperes által adott kölcsönök visszafizetései lennének, mert - egyebek mellett - a felperes nem rendelkezett olyan jövedelemmel, amely fedezetet nyújtott volna. Ezért az elsőfokú adóhatóság a 2003. és 2005. években érkezett összegeket a felperes adott évek adóbevallásaiban nem szerepeltetett egyéb jövedelmének minősítette, amelyek után az Szja tv. 1. § (4) és 2. § (4) bekezdés szerint fennáll az adófizetési kötelezettség, a 10. § (1) bekezdés szerinti időpontban; a 2006. évi befizetést elfogadta kölcsön visszafizetésként. Az elsőfokú adóhatóság a 2003., 2005. és 2006. évekre összesen 3.453.707 forint adóhiányt, és ezután adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg. Az alperes 2239168401. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

A felperes keresettel támadta az alperesi határozatot. Álláspontja szerint a lakásszerzési kedvezményt megfelelően vette igénybe, és a kölcsönök nyújtása is hitelt érdemlően igazolt volt.

A megyei bíróság elutasította a felperes keresetét. A bizonyítási eljárás során tanúként meghallgatta T. A-t és M. I-t. Értékelése szerint a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy önmagában a lakótelek megvásárlására vonatkozó szerződés és földhivatali bejegyzés igazolja a kedvezményre jogosultságot az adott évben. A kölcsönökre nézve kifejtette, az ügyletek, még a kapcsolódó vizsgálatokra tekintettel sem nyertek hitelt érdemlő bizonyítást. Nem állapítható meg pontosan, hogy a kölcsönök mikor, milyen feltételekkel valósultak meg, és a felperes részéről nem igazolt a kölcsönök folyósításának fedezete sem.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, ezen belül elsődlegesen az alperesi határozat „megsemmisítését”, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. A lakásszerzési kedvezményhez kapcsolódó önálló indokolást nem terjesztett elő, a „korábban kifejtetteket” tartotta fenn. A kölcsönök tekintetében előadta, a terhére rótt bizonyítatlansága abból ered, hogy az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatokat célszerűtlenül és szakszerűtlenül, ennek folytán jogszabálysértően folytatta le. Az adóhatóság által elkövetett eljárási hiba nem eshet a terhére, az alapügyet meg kell ismételni. Csatolta a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság 4045553206 iktatószámú, felügyeleti intézkedés kapcsán hozott határozatát (a továbbiakban: Határozat), amely az elsőfokú hatóságot az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében hatósági eljárás lefolytatására utasította.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Előadta, a lakótelek tulajdonjogának megszerzése esetén a lakáscélú felhasználás csak akkor igazolt, ha a megszerzett telekhez kapcsolódóan az arra jogosultak adott időtartamon belül jogerős használatbavételi engedéllyel igazolják a lakás építését. A kölcsönök esetében pedig a kölcsönök nyújtása nem nyert bizonyítást.

Az adóhatóság a felperes házastársánál, M. J-nál a 2003-2006. évekre folytatott, becslést alkalmazva, vagyonosodási vizsgálatot. M. J. keresetét a Heves Megyei Bíróság a 2.K.30.162/2009/25. számú ítéletével elutasította. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a Kfv.I.35.391/2011/5. számú ítéletével Heves Megyei Bíróság ítéletét és az alperes 2127820721 számú határozatával módosított 2239168577 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

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. A Kúria a felülvizsgálati kérelmében hivatkozott Határozat tartalmát a felperes jogi indokaiként vette figyelembe.

A lakásszerzési kedvezmény intézményének célja, hogy az ingatlan (vagyoni értékű jog) eladásából származó, de ismételten ilyen célra fordított jövedelem ne viseljen adót. A kedvezmény igénybevételének feltételeit az Szja tv. 63. §-a szabályozza. A 63. § (2) bekezdése határozza meg, mi minősül lakáscélú felhasználásnak, a (4) bekezdés pedig azt, hogy a feltételek megvalósulása milyen okiratokkal igazolható: a két bekezdés csak együttesen alkalmazható.

A 63. § (2) bekezdés b/ pontja szabályozza lakás célú felhasználásként a belföldön fekvő lakótelek tulajdonjogának adásvétel vagy más visszterhes szerződés keretében történő megszerzését. A lakótelek megvásárlása azonban csak akkor jogosít a kedvezmény igénybevételére, ha teljesül az Szja tv. ugyanezen pontjának további feltétele is, miszerint a lakótelken a magánszemély, közeli hozzátartozója vagy volt házastársa az Szja tv. 63. § (2) bekezdés szerinti időtartamon belül lakást épít, építtet, mivel csak ekkor következik be a lakóingatlan ismételt megszerzése. A kettős feltétel következtében a feltételek igazolása is kettős. Egyrészt a 63. § (4) bekezdés a/ pontjának megfelelően igazolni kell a lakótelek megszerzését, másrészt a 63. § (4) bekezdés c/ pontja szerint a lakás felépítését. A felperes esetében a 2006. évben csak a lakótelek megvásárlása volt dokumentálható, a

feltétel második részét a jogerős használatbavételi engedéllyel csak a 2010. évben tudta igazolni. A jogerős ítélet helytállóan értékelte jogszerűnek az alperesi határozatot.

A kapcsolódó vizsgálat jogintézményére vonatkozó álláspontját a Kúria a Kfv.I.35.391/2011/5. számú ítéletében fejtette ki. Eszerint a becslést alkalmazó adóigazgatási eljárásban az adózó bizonyítási lehetőségei az Art. 108. § (9) bekezdés szerint vizsgálandók, egyéb esetekben pedig az adóhatóság részéről az Art. 97. § (5) bekezdése szerinti bizonyítási eszközök vehetők igénybe. A kapcsolódó vizsgálat lefolytatására tehát mind az Art. 97. § (5) bekezdése, mind az Art. 108. (9) bekezdése szerint sor kerülhet, típusát az adóhatóság a körülményeket mérlegelve választhatja ki az Art. 87. § (1) bekezdés által felkínált vizsgálati lehetőségek közül.

A kapcsolódó vizsgálat lefolytatása során - arra akár becslési eljárásban, akár, mint felperes esetében, azon kívül kerül sor - az adóhatóság nem tekinthet el sem az ellenőrzésnek az Art. 86. § (1) bekezdésében megfogalmazott általános céljától, sem az adott eljárás konkrét körülményeitől. A bizonyítási eljárás során az adózó csak akkor gyakorolhatja érdemben az Art. 100. § (4) bekezdése szerinti jogait, ha a kapcsolódó vizsgálat saját kitűzött céljával is összhangban áll. A vizsgálatról készült jegyzőkönyvnek - figyelemmel az Art. 5. § (1) bekezdésére - meg kell felelnie a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 39. § (3) bekezdésének e/ pontja által támasztott követelményeknek: egyebek mellett tartalmaznia kell az ügyre vonatkozó lényeges nyilatkozatokat és megállapításokat, az egyes eljárási cselekmények során tapasztalt, az ügy eldöntése szempontjából lényeges körülményeket és megállapításokat. (A felperes házastársa esetében, a becslési eljárásban hivatkozott, kapott kölcsönököt érintő kapcsolódó vizsgálatok jegyzőkönyveinek ezen hiányosságai okán rendelkezett a Kúria az jogerős ítélet és az alperesi határozat - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezéséről és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezéséről.)

A Kfv.I.35.391/2011/5. számú ítéletében a Kúria arra is kitért, hogy a nyújtott kölcsönök tekintetében a kapcsolódó vizsgálat lefolytatásának elengedhetetlen feltétele, hogy az adózó rendelkezze kellő fedezettel. A felperes a kölcsönök forrásaként 2000. évi bruttó bevételeire hivatkozott: gépjármű értékesítés, egri ... utcai ingatlan értékesítése, házastársának gépjármű értékesítése. Az adóhatóság ezzel összevetette az igazolható kiadásokat: gépkocsi vásárlás, befektetés, házastárs nevére bejegyzett gépkocsik, gépjárművek fenntartása. Ennek eredményeként állapította meg, hogy a felperes nem rendelkezett kellő fedezettel. A felperes keresetében csupán hivatkozott arra, hogy rendelkezett a kérdéses összeggel, de az alperesi határozat ezen irányú

megállapításait nem tudta érdemben vitatni. Adott kölcsönök esetén a felperes saját igazolt jövedelmeivel szemben a szerződéses partnerek nyilatkozatai nem alapoznak meg az Art. 97. § (6) bekezdése szerinti, a felperes javára szolgáló tényeket.

Mivel nem állapítható meg, hogy a felperes igazolt jövedelméből „kölcsönt nyújtott”, a „visszakapott kölcsön” az Szja tv. 28. § (1) bekezdés szerinti egyéb jövedelem, utána fennáll az adófizetési kötelezettség.

Mindezekre tekintettel a Kúria az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felülvizsgálati eljárásban pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni, a 3.453.707 forint adóhiány, mint pertárgyérték után.

Budapest, 2012. április 19.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró