

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.430/2011/8.szám

A Kúria a Dr. Rácz István ügyvéd (.) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a Katonáné dr. Szabó Annamária jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Somogy Megyei Bíróság 2011. április 12. napján kelt 20.K.20.012/2010/20. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 22. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Somogy Megyei Bíróság 20.K.20.012/2010/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 10.000 (azaz tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 16.800 (azaz tizenhatezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2005. szeptember 17-én külföldön megvásárolta aforgalmi rendszámú,személygépkocsit 500 EUR /122.005 Ft/ vételárért, majd 620.000 Ft értékű alkatrész felhasználásával saját maga felújította. A gépjármű után 2005. október 12-én 768.750 Ft regisztrációs adót fizetett. A ... Fővámhivatal a.... számú határozatával a felperes részére 2007. április 2-án a befizetett regisztrációs adó összegéből 514.550 Ft-ot + 51.606 Ft kamatot visszatéríteni rendelt. A felperes 2006. március 8-án a gépjárművét 1.750.000 Ft-ért eladta, az értékesítésből származó jövedelmét 2006. évben nem vallotta be.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-dunántúli Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2003.-2007. évekre személyi jövedelemadó /szja/ és százalékos egészségügyi hozzájárulás /eho/ adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2009. július 22. napján kelt ... számú határozatával a felperes terhére szja adónemben 2003., 2004., 2005. évekre, eho adónemben 2003.-2007.

évekre adókülönbözetet és adóhiányt nem állapított meg, a 2006. évre a felperest 156.049 Ft, 2007. évre 2.000 Ft - adóhiánynak minősülő - szja adókülönbözet, 79.024 Ft adóbírság és 50.767 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Az elsőfokú adóhatóság a felperes által befizetett regisztrációs adó összegéből a részére 2007-ben visszatérített összeget a gépjármű értékesítést terhelő adókötelezettségének megállapításánál 2006. évben a költségként elszámolható összeg csökkentéseként vette figyelembe, és ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem után előírta a számított adót.

Az elsőfokú határozattal szemben előterjesztett fellebbezésében a felperes a regisztrációs adóból 2007. évben visszatérített összeget a 2007. évi bevételeként kérte figyelembe venni.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. november 2. napján kelt/2009. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperest 2006. évre szja adónemben 27.411 Ft, 2007. évben 192.021 Ft, eho adónemben 2007. évre 62.277 Ft, összesen 281.709 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 140.854 Ft adóbírság és 51.002 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Döntését a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 3.§ 24. pont, 4.§ /1/ bekezdése, 6.§ /2/ bekezdése, 7. § /1/ bekezdés e) pont, 10.§ /4/ bekezdése, 28.§ /1/ bekezdése, 29.§ /1/ bekezdése, 58.§ /3/ bekezdés a.) pontja, a regisztrációs adó részleges visszatérítéséről szóló 2006. évi CXXX. törvény /a továbbiakban: Reg.adó.vissz.tv./ 12.§-a, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény 2.§-a, 3.§ /1/ bekezdés a.) pontja és /2/ bekezdése, 11.§-ának /8/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint tévedett az elsőfokú adóhatóság akkor, amikor a felperes részére az általa megfizetett regisztrációs adó összegéből 2007. évben visszatérített összeget költségként 2006. évben számolta el. Az alperes gépjármű megszerzésére fordított összeg címén a megfizetett regisztrációs adó teljes összegét 2006. évben levonhatónak ítélte, ugyanakkor a 2007-ben visszatérített 514.550 Ft-ot + kamatát, összesen: 566.156 Ft-ot a felperes 2007. évi bevételeként, egyéb jövedelemként vette figyelembe. Erre tekintettel a megállapított adókötelezettség 2006. évben a felperes javára, 2007. évben pedig a terhére módosult. Az adózó a személygépkocsi megvásárlását követően bizonyítottan megfizetett 768.750 Ft regisztrációs adót, ezért a gépjármű 2006. évi értékesítésével megszerzett jövedelem meghatározásakor a gépjármű megvásárlásával összefüggő kiadásként veendő figyelembe a megfizetett regisztrációs adó teljes összege. A felperes részére az általa megfizetett regisztrációs adóból visszatérített összeg és kamata bevétel jogcímen nem a 2006. évi gépjármű értékesítéséhez kapcsolódott, hanem az, mivel a korábban megfizetett regisztrációs adó visszatérítése volt, önálló bevételi jogcím.

A visszatérített regisztrációs adó - fejtette ki az alperes - nem minősül elengedett kötelezettségnek, mivel a visszatérített összegről külön törvény: a Reg.adó.vissz.tv. rendelkezik, és az adóhatóság e törvény alkalmazásával, az abban meghatározott összeget rendelte visszatéríteni. A visszatérített adót az Szja tv. 7.§ /1/ bekezdés e.) pontja alapján a jövedelem kiszámításánál akkor nem kell figyelembe venni bevételként, ha azt korábban költségként nem érvényesítették. A felperes 2006. évi bevallásában azonban a regisztrációs adó teljes összege kiadásként, azaz költségként figyelembe veendő.

A visszatérített regisztrációs adó után megfizetett kamat késedelmi, és nem ügyleti kamat, a késedelmes teljesítéshez kapcsolódó kamat pedig annak az összegnek a jogi sorsát osztja, amellyel összefüggésben kifizették.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését, illetve azok megváltoztatását kérte. Álláspontja szerint az alperes megsértette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /2/ bekezdését, 100.§ /3/ bekezdését, mert az adóelőírásokat és azok indokait lényegesen megváltoztatta az elsőfokú határozatban foglaltakhoz képest, és így a majdnem teljesen új tényállásra az észrevételezési joga nem volt biztosítva. Ezzel sérült a közigazgatási eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 2.§-ának /2/ bekezdésében rögzített egyenlő bánásmód elve, és a 4.§ /1/ bekezdésének első fordulata szerinti, a tisztességes ügyintézéshez való jog elve is. Egy másik adózó hasonló adóügyében az alperes megállapította az észrevétel jogától történt megfosztást, így vonatkozásában megvalósult az Art. 1.§ /3/ bekezdésében foglalt megkülönböztetés nélküli eljárás sérelme is. A pótelőírások kapcsán az Art. 136.§ /1/ bekezdésében foglaltakkal ellentétben a fellebbezési jogát sem tudta gyakorolni.

A gépkocsi értékesítéssel kapcsolatosan az alperes megsértette az Szja tv. 58.§ /1/ bekezdését, ugyanis az adásvétel 2006. évben történt, ebből következően az ingó értékesítésből származó jövedelmét kizárólag 2006-ban lehet adóztatni, így a 2007. évre vonatkozó előírások jogsértők. A kamatot az adóhatóság tévesen minősítette az Szja tv. 6.§ /2/ bekezdése alapján, azt az Szja tv. 3.§ 24. pontja szerinti kamatként lehet csak értékelni, ugyanis nem késedelmes teljesítéshez kapcsolódik, hanem törvénymódosításhoz.

Álláspontja szerint az adóhatóság a bírság mértékét az Art. 171.§ /1/ bekezdésében foglaltakat megsértve határozta meg, annak összegszerűsége 20%-os mértékben indokolt az adóhiány nem nagy összege, a keletkezésének körülménye, a jogellenes magatartásának kis súlya, mint kivételes méltánylást érdemlő körülmények miatt.

Az adóhatóság a jegyzőkönyv 15. oldalán lévő táblázatban 2005. augusztus 4-i és augusztus 9-i nappal feltüntetett 7.500 Ft, illetőleg 8.500 Ft bevétele tekintetében elmulasztotta az Szja tv. 58.§ /5/ bekezdésének alkalmazását.

A per során az alperes a 2010. január 28. napján kelt számú határozatával a másodfokú határozatát saját hatáskörben módosította, elrendelte 2007. évre 2.000 Ft - adóhiánynak minősülő - szja adókülönbözet, továbbá 1.000 Ft adóbírság és 343 Ft késedelmi pótlék törlését, 2007. évben így szja adónemben a felperes 190.021 Ft adókülönbözet /egyben adóhiány/ megfizetésére köteles. A módosítás alapján az adózó terhére összesen: 279.709 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözetet, 139.854 Ft adóbírságot, és 50.659 Ft késedelmi pótlékot állapított meg, a jogerős másodfokú határozat egyéb rendelkezéseit nem érintve. Az alperes megállapította, hogy a felperes keresetlevelében a jegyzőkönyv 15. oldalán a 2007. augusztus 4-i és augusztus 9-ei tételek vonatkozásában alappal hivatkozott az Szja tv. 58.§ /5/ bekezdésében foglaltak alkalmazásának elmulasztására, amelyet a módosító határozatával pótolta.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint a felperes be nem vallott jövedelmére figyelemmel az alperes a 2006. valamint 2007. évekre jogszerűen állapította meg az adókülönbözetet, és rendelkezett a járulékokról.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását, másodlagosan az ítélet keresete szerinti megváltoztatását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 1.§ /2/ bekezdését, 100.§ /3/ bekezdését, 121.§ /1/ bekezdését, a Szja tv. 7.§ /1/ bekezdését, 11.§ /1/ bekezdés a.) pontját, 58.§ /1/ bekezdését, a Ket. 1.§ /2/ bekezdését, 2.§ /2/-/3/ bekezdését, 4.§ /1/ bekezdését.

Iratellenes az az ítéleti megállapítás, hogy a másodfokú hatóság új tényállást nem állapított meg. Az alperes ugyanis új történeti és jogi tényállás alapján hozta meg határozatát, amelyet igazol, hogy az elsőfokú határozatban foglaltaktól eltérő, terhesebb a megállapított adókülönbözet összege.

A felperes sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében a módosító határozatot meg sem említette, továbbá a keresetlevele 4. oldalának a második bekezdésében foglalt keresetrészt nem bírálta el, amelynek tárgya az volt, hogy az „első jegyzőkönyv szerint a 2007. december havi egyenleg 1.278.190 Ft, a kiegészítő jegyzőkönyv szerint 1.313.051 Ft”, mely utóbbi egyenleg az esetleges következő időszakra vonatkozó adóhatósági vizsgálat felperesi nyitó egyenlege lesz, ezért az összeg csak helyes szám lehet.

Fenntartotta álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság elszámolása volt a helytálló és az elsőfokú bíróság által megfelelőnek minősített alperesi kimutatások, illetve megállapítások a gépjármű, mint ingóértékesítés vonatkozásában jogsértő.

Az alperesi határozat 12. oldal 3. pontjának első mondata a késedelmi pótlék felszámolás zárónapja tekintetében elfogadta az

elsőfokú adóhatósági határozat elleni fellebbezés 2. oldalának második bekezdésében foglalt indokokat és a 2009. április 22-i időpontot, ezért a felperes által kért 2006. évre vonatkozó előírás késedelmi pótlékolásánál is, ezen záró időpont elfogadását kéri az említett indokokkal.

A felperes álláspontja szerint az ítélet a bírság mértéke körében sérti az Art. 171.§ /1/ bekezdését.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 5.§ /1/ bekezdése alapján alkalmazandó Ket. 72./1/ bekezdés ea.) pontja szerint a határozatnak - ha jogszabály további követelményt nem állapít meg - tartalmaznia kell az indokolásban a megállapított tényállást és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokat. A határozat történeti tényállása a hatóság szerint a valóságban bizonyítottan megtörtént tények együttese. Az első- és másodfokú hatóság egyezően állapította meg, hogy a felperes a gépjárművet mikor és mennyiért vette meg és adta el, melyik évben és mekkora költségráfordítással újította fel, mikor fizetett és hány Ft regisztrációs adót és abból mekkora összeget kapott vissza, mindezeket az adóbevallásában nem szerepeltetve, továbbá, hogy az Szja tv. mely rendelkezéseit kell a felperes e körben megvalósított cselekedeteire alkalmazni.

A Ket. 104.§ /3/ bekezdése alapján a másodfokú döntést hozó hatóság a sérelmezett döntést, valamint az azt megelőző eljárást megvizsgálja; ennek során nincs kötve a fellebbezésben foglaltakhoz. Az alperes a gépjármű értékesítés adóvonzata kérdésében ugyanarra a tényállásra az elsőfokú hatóság által is alkalmazott ugyanazon jogszabályok eltérő értelmezésével hozta meg döntését. Az alperes határozata 9. oldalán részletesen kifejtette, hogy jogi álláspontja miben tér el az elsőfokú hatóság téves jogi álláspontjától. Az elsőfokú bíróság a Pp-nek az ítélet indokolási részét szabályozó 221.§ /1/ bekezdésében foglaltakat nem sértve, és nem iratellenesen állapította meg, hogy az alperes a történeti tényállás megváltoztatása nélkül jogszerűen hozhatott eltérő jogértelmezés alapján, annak jogkövetkezményeit levonva az elsőfokú határozatban foglalt rendelkezéstől eltérő, azt megváltoztató döntést. Az alperes egyébként az Art. 138.§ /2/ bekezdése alapján a hiányos tényállás kiegészítése iránt maga is intézkedhet.

Az adóhatóság nem sértve sem az Art., sem a Ket. alapelveit - a kereseti kérelemmel érintett körben - eljárási jogszabálysértés nélkül hozta meg határozatait, eljárása során biztosítva felperesnek egyebek mellett az észrevételezés és a fellebbezés jogát is.

Az elsőfokú bíróság helyesen mutatott rá ítéletében, hogy el kellett különíteni egymástól a gépjármű adásvétele illetve a regisztrációs adó visszatérítése adójogi következményeit, és figyelemmel kellett lenni arra is, hogy azok melyik adóévben történtek.

Az Országgyűlés - figyelemmel az Európai Közösségek Bírósága által a C-290/05. és a C-333/05. számú ügyekben hozott ítélet végrehajtására is - megalkotta a Reg.adóvissz.tv-t, amelynek 1.§-a szerint a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény alapján keletkezett adófizetési kötelezettség teljesítése esetén a vámhatóság a jogosult kérelmére visszatéríti az adó e törvényben meghatározott feltételek szerint megállapított részét. A felperes az általa megfizetett regisztrációs adóból e törvény alapján kapott vissza meghatározott összeget + kamatot.

A Reg.adóvissz.tv. azt is meghatározza a 12.§-ában, hogy a visszatérített adót és kamatot az arról szóló határozat jogerőre emelkedésének napjával a tárgyidőszak bevételeként kell elszámolni. E kifejezett és kötelező törvényi rendelkezés alapján helyesen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a visszatérített regisztrációs adórész elszámolásának időpontjára e speciális előírást, és nem az Szja tv-nek a jövedelem megszerzésének időpontját szabályozó 10.§-át kell alkalmazni, továbbá, hogy az alperes jogszerűen a visszatérítésről való jogerős vámhivatali rendelkezés adóévében: 2007-ben számolta el bevételként a felperesnek visszatérített regisztrációs adórészt.

Az Szja tv. 3.§ 24. pontja kölcsönügylet kamatát szabályozza, a regisztrációs adófizetés és adó-visszatérítés nem kölcsönügylet, így e jogszabályhely alkalmazandóságára a felperes alaptalanul hivatkozott. Az elsőfokú bíróság és az alperes az Szja tv. 6.§ /2/ bekezdését, amely szerint késedelmes teljesítéshez kapcsolódó kamat az adó szempontjából annak az összegnek a sorsát osztja, amellyel összefüggésben kifizették, helyesen alkalmazta a visszatérített regisztrációs adórészre.

Az Szja tv. részletesen meghatározza, hogy melyek az adóalapba nem tartozó, illetőleg költségnek nem számító tételek. A 7.§ /1/ bekezdés e.) pontja szerint a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni a visszatérített adót, adóelőleget, azonban e rendelkezés tovább folytatódik mégpedig akként: „feltéve, hogy azt korábban költségként nem érvényesítették”. A felperes 2006. évben a gépjármű értékesítéssel összefüggésben jövedelmet nem vallott, így az adóhatóság az ellenőrzés során a Szja tv-nek az ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem megállapítását szabályozó 58.§ /3/ bekezdése alkalmazásával állapította meg a személygépkocsi 2006. évben történt eladásából megszerzett jövedelem összegét, az eladási

árból levonva a megszerzésre fordított vételárat, a felújítás értékét, valamint a regisztrációs adó teljes összegét. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy mivel 2006. évben a regisztrációs adó teljes összege költségként elszámolásra került, a felperesnek visszatérített adórész az Szja tv. 7.§ /1/ bekezdés e.) pontja szerint is adóalapba tartozó bevétel.

Az elsőfokú bíróság a pertörténet sorában az alperes módosító rendelkezését nem rögzítette ítéletében, amelynek azonban az ügy érdemi elbírálására hatása nem volt. Az adóbírságra vonatkozó ítéleti rendelkezés helytálló, indokolása kiegészítésre nem szorul. Az elsőfokú bíróság a Pp. 213.§ /1/ bekezdése alapján valamennyi keresetről döntött, a felülvizsgálati kérelemben el nem bíráltnak minősített, a keresetlevél 4. oldalának második bekezdésében a 2007. évi záró egyenleget kifogásoló keresetrész a keresetlevélben nem található. A Kúria felülvizsgálati eljárásban megváltoztató rendelkezéseket - a felülvizsgálati eljárásban kért késedelmi pótlékkal kapcsolatosan - a Pp. 275.§ /4/ bekezdése alapján nem tehet.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Kúria a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének a megfizetésére.

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.

Budapest, 2012. április 19.

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