

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.026/2012/6.szám

A Kúria a Marján Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Marján István ügyvéd,) és Dr. Ivánfi Dávid György ügyvéd (....) által képviselt felperes neve (....) felperesnek a dr. Schmieder Adrienn és Dr. Rózsa Andrea jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (....) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság 2011. október 17. napján kelt 7.K.21.040/2011/3. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Baranya Megyei Bíróság 7.K.21.040/2011/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 125.000 (százhuszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 1.369.900 (egymillió-háromszázhatvankilencezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes egyéni vállalkozói tevékenységét 1991. május 17-én kezdte meg, tevékenységi köre lakástextil kereskedés volt. A felperes egyéni vállalkozása később egyéni céggé, majd 2008. február 19-én Kft-vé alakult át.

Az adóhatóság a felperesnél a 2007. január 15. napján kelt 747/16. számú megbízólevél alapján személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) adónemben 2003-2005. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ellenőrzés eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2008. július 8-án kelt ... határozatával helybenhagyta, és a felperes terhére a vizsgált

időszakra 29.058.517 Ft adóhiányt írt elő, ami után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes keresete alapján eljárta Baranya Megyei Bíróság a 7.K.20.972/2008/32. számú ítéletében a ... számú határozatot hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte, amelyre iránymutatást adott.

A jogerős ítélettel elrendelt új eljárás eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2011. július 8-án kelt ... számú határozatában megváltoztatta, törölte a felperes terhére 2005. évre előírt adókülönbözetet, a 2003-2004. évekre megállapított adókülönbözetet és adóhiányt fenntartotta. Mindezek alapján a felperes terhére összesen 22.832.043 Ft adókülönbözetet írt elő, amelyből 22.767.437 Ft-ot adóhiánynak minősített, 11.383.718 Ft adóbírságot szabott ki és 9.965.676 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Határozatában megállapította, hogy fennálltak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108-109.§-a szerinti becslés feltételei. Az elsőfokú adóhatóság eljárását az Art. 129.§ (1) bekezdés a) pontjának, 164.§-ának megfelelően folytatta le, és eleget tett a jogerős ítéletben foglaltaknak.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte az elsőfokú határozatra is kiterjedően, úgy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott. Érvelése szerint az alperes eljárása és határozata nem felel meg a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 111.§ (3) bekezdésének. Kifejtette, hogy megbízólevél nélkül az alperes nem tehetett volna megállapításokat adófizetési kötelezettségére, és hivatkozott elévülésre is.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. Ítéletének megállapítása szerint az alperes határozata a felperes keresete által vitatott körben nem jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. A keresetében előadottakat fenntartva hivatkozott a Ket. 111.§ (3) bekezdésének, az Art. 93.§ (6) bekezdésének, 129.§ (1) bekezdés a) pontjának, 164.§-ának megsértésére. Kifejtette, hogy a megfelelő tartalmú megbízólevél hiánya, továbbá a jogerős ítéletben előírt iránymutatás hiánya miatt nem került sor magánszemélykénti vizsgálatára. Egyéni

vállalkozói tevékenységének revíziója pedig azért jogszabálysértő, mivel ezt jogutódjával, a Kft-vel szemben kellett volna lefolytatni, hivatkozott elévülésre is.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati eljárás során a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275.§, BH2002.29.).

A Kúria a rendelkezésre álló iratokból azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében minden adatot, tényt, körülményt, amely releváns a kereseti kérelem elbírálása szempontjából teljes körűen, hiánytalanul, iratszerűen rögzített, és a bizonyítékok értékelését a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően végezte el.

A Kúria teljes körűen osztja az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi álláspontot, mivel az megfelel a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseknek. A felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel a következőkre kíván rámutatni:

Az egyéni vállalkozói tevékenység olyan speciális vállalkozási forma, amelyben elkülönül ugyan az adózó magánszemélykénti és egyéni vállalkozói minősége, de a megszerzett jövedelmek kapcsán e két minőséget csak együtt lehet kezelni, a kettő egymással összefügg. Az egyéni vállalkozónak az éves személyi szja bevallásában kell a magánszemélykénti és az egyéni vállalkozói minőségében szerzett jövedelmét bevallani, ezek együttes összege képezi az szja alapját az egyéni vállalkozásról szóló 1990. évi V. törvény 11.§ (1) bekezdése, a személyi jövedelemadóról szóló többször módosított 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban Szjativ.) 3.§ 17. pontja értelmében.

Az szja adónemben végzett revízió az adózó valamennyi Szja tv. hatálya alá tartozó tevékenységből származó jövedelmére kiterjed, függetlenül attól, hogy az adóhatóság milyen adóazonosító számot jelölt meg a megbízólevélen. Nem vitásan a felperes egyéni vállalkozása egyéni céggé, majd kft-vé alakult át. Az egyéni cég egyszemélyes kft-vé történő átalakulására tekintettel azonban a korábbi adószám törlésre került, ezért a felperes érvelésével ellentétben az alperesi határozat nem is tartalmazhatta az új eljárás megindításakor még létező, de az eljárás közben megszűnt adóazonosító számot. Az iratokból egyértelműen megállapítható, hogy

mind az új, mind az ezt megelőző adóhatósági eljárás a felperes szja adónemre kiterjedő vizsgálatára irányult. Tekintettel arra, hogy a kft. abban a vizsgált időszakban, amelyre a jogerős ítélettel elrendelt új eljárást le kellett folytatnia még nem létezett, és az adófizetési kötelezettséget keletkeztethető tevékenységet sem a kft., hanem az egyéni vállalkozó magánszemély adózó, a felperes végezte, a revízió és az új eljárás kizárólag ez utóbbiakra terjedhetett ki. Mivel a magánszemély és az egyéni vállalkozó szja kötelezettségének megállapítására kizárólag egy eljárás keretében kerülhetett sor, a határozatok megfelelnek az Art. 129.§ (1) bekezdés a) pontjában foglaltaknak és az Art. 93.§ (6) bekezdésének. Kiemeli e körben a Kúria azt is, hogy az Art. 93.§ (6) bekezdése felsorolja a megbízólevél kötelező tartalmi elemeit, és ezek között nem jelöli meg a felperes által hivatkozott adózó azonosítószámot. Törvényi követelményként az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg azt rögzíti, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok tekintetében és milyen ellenőrzési típus keretében vizsgálandók, ezeket pedig a felperes által vitatott megbízólevelek tartalmazzák. A korábbi jogerős ítélet és az új eljárás lefolytatását elrendelő adóhatósági határozat sem írta elő, hogy az új eljárás során két megbízólevél kerüljön kiállításra. Ezek arra nézve tartalmaztak előírást, hogy az egyéni vállalkozó felperes esetében - kettős minőségére tekintettel - milyen sorrendben kell az szja adónem ellenőrzésére vonatkozó vizsgálatot lefolytatni.

Az alperes keresettel támadott határozata megfelel a Ket. 111.§ (3) bekezdésében foglaltaknak, mivel külön-külön kimutatást készített a jogerős ítélet előírásának megfelelően az egyéni vállalkozás finanszírozásához szükséges, egyéni vállalkozó rendelkezésére álló pénzeszközökről és a magánszemély életvitelével kapcsolatos kiadások fedezetéről. Mindkét kimutatás pénzforgalmi szemléletben készült, ennél fogva pontosan megállapítható, hogy az egyéni vállalkozói tevékenységhez szükséges készpénzes kiadás felperes vagyonszármazékában mikor jelentkezett. A jogerős ítélettel elrendelt új eljárás eredményeként az alperes nem szerepeltette a felperes, mint magánszemély vagyonszármazékában kiadásként azokat az egyéni vállalkozói minőséghez kapcsolódó készpénzes kiadásokat, amelyek az egyéni vállalkozásban költségként nem számolhatók el, de a felperes egyéni vállalkozói tevékenysége körében merültek fel. Iratszerű az a jogerős ítéleti megállapítás is, mely szerint az alperesi kimutatás szerinti egyéni vállalkozói negatív egyenlegnek megfelelő összegeket az adóhatóság nem vonta el a felperestől, mint magánszemélytől, azokat a kiadásokat pedig, amelyekre forrást a felperes, mint egyéni vállalkozó nem tudott igazolni, a magánszemélynél kellett figyelembe venni. Az alperes elfogadta felperesi bevételként az új eljárást elrendelő jogerős ítélet szerinti 30.000.000 Ft-os kölcsön összeget is.

Az alperes által alkalmazott becslési módszer az volt, hogy éves szinten összegezte a felperes bevételeit és kiadásait, majd tekintettel az időrendiségre is a két összeg közötti különbözetet állapította meg forráshiányként (kronológikus vagyonmérleg módszer). Ez becslési módszer jogszerű, alkalmas volt az adóalap valószínűsítésére.

Az az alperesi határozat, amely jogerős ítélettel hatályon kívül helyezésre került 2008. július 18-án emelkedett jogerőre. Az új eljárást elrendelő 7.K.20.972/2008/32. számú ítélet 2010. április 19-én vált jogerőssé. A két időpont között összesen 640 nap telt el, tehát az Art. 164.§ (5) bekezdése alapján az adóhatóság adó megállapításhoz való jogának elévülése 2008. július 18. napjától 2010. április 19-ig összesen 640 napon keresztül nyugodott. 2003. év kapcsán az szja elévülés kezdő időpontja 2004. december 31., 2004. év vonatkozásában 2005. december 31., ebből következően az Art. 164.§ (1) bekezdése értelmében az adóhatóság adómegállapításhoz való joga 2003. év kapcsán 2009. december 31-én, 2004. év esetében pedig 2010. december 31-én évülne el, de a bírósági eljárásra tekintettel 640 nappal meghosszabodott. Mindezekből pedig az a ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, hogy 2003. év kapcsán az adómegállapításhoz való jog 2011. szeptember 2-án, 2004. esetében pedig 2012. szeptember 1-én évülne el, tehát alaptalanok a felperes elévüléssel kapcsolatos kifogásai.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemmel által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2013. január 17.

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