

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.369/2012/7.szám

A Kúria a dr. Kiss Elemér ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szemeti Adelinda jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Győri Törvényszék 2012. március 22-én kelt 9.K.27.402/2010/18. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 19. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í té l e t e t :

A Kúria a Győri Törvényszék 9.K.27.402/2010/18. számú ítéletének a késedelmi pótlék összegére vonatkozó rendelkezését hatályon kívül helyezi, és a késedelmi pótlék összegét 12.136.057 (tizenkétfélmillió-százharminchatezer-ötvenhét) forintban állapítja meg, egyebekben az ítéletet hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.116.400 (kétfélmillió-száztizenhatezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket és 35.000 (harmincötezer) forint csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1977-től 1991-ig lakatos kisipari tevékenységet folytatott. 1992. szeptembertől 1995. júliusig segítő családtagként volt biztosított a házastársa által vezetett egyéni vállalkozásban. 1995. júliustól ismét egyéni vállalkozóként, majd egyéni céggént tevékenykedett. 2005. május 20-ától az egyéni cég a H. Kft.-vé alakult át. Időközben 2001. november 15-ével tulajdonjogot szerzett a C. Kft.-ben is.

Az adóhatóság 2001-től 2005-ig terjedő időre személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólagos vizsgálatát folytatta a felperesnél és megállapította, hogy a felperes adómentes, a bevallott és bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege nincs arányban a kiadásaival. Erre figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 109. § (1) bekezdésében foglalt becslési eljárást alkalmazott, vizsgálta, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül milyen összegű jövedelemre volt szüksége a felperesnek. Ennek eredményeképpen az első fokú adóhatóság 53.793.598 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, melynek és járulékainak megfizetésére kötelezte. A 2001-es évre elévülésre tekintettel megállapítást nem tett. Kifejtette, hogy nem elfogadható a felperes hivatkozása a vizsgálati időszakot megelőzően keletkezett közel 200 millió forint összegű megtakarítására, amely állítása szerint készpénzben, bankbetétben és a vállalkozásában tagi kölcsönben volt. Az adóhivatal álláspontja szerint ezt a felperes hitelt érdemlően nem tudta igazolni. A korábbi évekre vonatkozó adóbevallásai, a Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság adatai alapján nem rendelkezhetett ilyen összegű megtakarítással. Az alperes első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében kifogásolta a tényállás tisztázatlanságát, a felajánlott bizonyítékok figyelmen kívül hagyását, megkérdőjelezte a becsléssel megállapított adókivetés jogalapját. Már a per folyamatba léte alatt az alperes egy alkalommal saját hatáskörben megváltoztatta határozatát, az adóhiány mértékét 45.918.545 Ft-ban határozta meg, és ehhez igazította a járulékokat is.

A Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 9.K.27.192/2009/5. számú ítéletével az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az ítélet indokolásában kifejtette, hogy jelen esetben a vizsgált időszakot megelőző jelentős nagyságrendű vagyon meglétére hivatkozott a felperes az adóeljárásban. Ez az időszak 2006. szeptember 15-e előtt volt, tehát jelen ügy megítélésére még az Art-nak a 2006. évi LXI. törvény 239. § (5) bekezdésével megállapított 109. § (3) bekezdését kellett alkalmazni, amely úgy rendelkezett, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra az e fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett. Az adóhatóság kötelezettsége arra irányul, hogy az előadott tényeket,

adatokat vizsgálja, valóságtartalmát ellenőrizze. Ez után lesz abban a helyzetben, hogy a nyitó tétel összegét meghatározza, és ezáltal számszakilag is megalapozott döntést hozzon.

A megismételt eljárásban az adóhivatal rögzítette, hogy a bíróság utasítására vizsgálta a felperes nyilatkozatában szereplő mintegy 200 millió forint megtakarítás igazolására bemutatott dokumentumok hitelességét, az adózó bizonyítási indítványa keretében becsatolt iratokat, korabeli könyvelések, nyilvántartások adatait, a ... Takarékszövetkezetnél elhelyezett lakossági lekötött betét, valamint a Lombard hitelfelvétel körülményeit. A megismételt eljárásban hozott első fokú határozatában megállapította, hogy a felperes a kb. 200 millió forintos megtakarítást hitelt érdemlő dokumentumokkal igazolni nem tudta, a különböző hatósági megkeresések sem támasztották alá az adózó állításait. Ennek az összegnek, mint korábbi időszakról származó megtakarításnak a létét nem fogadta el, majd részletesen levezette, hogy 41.095.506 Ft szja különbözet terheli a felperest, amely egyben adóhiánynak is minősül, melynek, valamint járulékainak megfizetésére kötelezte. A felperes fellebbezése nyomán eljárás alperes 5228032846 számú, 2010. szeptember 16-án kelt másodfokú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A jogerős másodfokú határozattal szemben a felperes ismét keresetet nyújtott be a bíróságra. Kifogásolta, hogy a másodfokú hatóság lényegében változtatás nélkül, csak más szerkesztésben hagyta helyben az első fokú határozatot, amely nem vette figyelembe a felperes fellebbezésében és észrevételeiben foglaltakat. Sem az első, sem a másodfokú határozat nem tett eleget a bírósági ítélet indokolásában szereplő követelményeknek. Ismételten részletesen kifejtette, hogy miért tartja megalapozatlannak, illetőleg jogsértőnek, hogy a vizsgálati időszakot megelőző vagyont, jövedelmét az adóhivatal nem vette figyelembe. A keresetlevelében pontokba foglalta konkrét kérelmeit, és az Art. 109. § (3) bekezdésben foglalt szabályok jogszerű alkalmazására utalva kérte, hogy a bíróság változtassa meg az alperesi határozatot. Így: a 2001-ben és az azt megelőzően tagi kivét formájában keletkezett jövedelmeket ismerje el, azt a későbbi tagi betétekre és kivétekre történő felhasználása során ne számítsa be az adóalapba. Alkalmazza a becslés szabályait a ... Polgármesteri Hivatal és a ... Tourist által nem biztosított adatok miatt a KSH átiratában foglaltak alapján. Vegye figyelembe adóalap-csökkentő tényezőként a Lombard hitelhez nyújtott, 2001-ben meglévő 40 millió forintos óvadékot, valamint az előbbi pont szerinti összeg után keletkezett 18.385.617 Ft összegű kamatot. Végül csökkentse az adóalapot közokirat által igazolt 30 millió és 33 millió forint, azaz összesen 63 millió forint összeggel. Amennyiben a bíróság az elsődleges kérelemnek nem adna helyt, akkor helyezze hatályon kívül az alperes határozatát és

utasítsa új eljárásra.

A Győri Törvényszék 9.K.27.402/2010/18. számú ítéletével az alperesi határozatot részben megváltoztatta. Az első fokú bíróság a perben bizonyítást folytatott le, melynek keretében megkereste a ... Takarékszövetkezetet a Lombard hitelekkel kapcsolatban. Ennek ismeretében és ugyancsak a perben a felperes által becsatolt 1996-tól 2001-ig terjedő időre vonatkozó pénztárcönyveket áttanulmányozása után az alperes az álláspontját megváltoztatta, és maga javasolta a határozatának módosítását 2001-2003 évekre úgy, hogy az összes adóhiány 32.382.878 Ft legyen, és ez képezze a bírság, illetve pótlék alapját.

A bíróság ítéletében megállapította, hogy az adóhatóság a korábbi ítéletben foglaltak szerint folytatta le az új eljárást, annak eleget tett. Figyelemmel azonban arra, hogy az adóhatóság a keresettel támadott határozatában foglalt jogi álláspontját két alkalommal is megváltoztatta és a keresetben kifogásolt tagi hitelt, illetve a Lombard hitel fedezeteként szolgáló 40 millió forintot bevételként a felperes javára elismerte, a vizsgált évekre vonatkozó pénzforgalmi mérleget módosította, így a bíróság a Pp. 337. § (2) bekezdés megfelelő alkalmazásával - mivel az alperes a bíróságtól kérte a határozata megváltoztatását - az alperes kérelmének eleget tett. A továbbiakban már csak a felperesnek a késedelmi pótlék kezdő időpontjára, a 2003. évi elévülésre vonatkozó, valamint a 14. sorszámú előkészítő irat 2. és 3. pontjában írtakat tekintette vizsgálandó kereseti kérelemnek.

E szerint a felperes kifogásolta, hogy 2002-ben további 3 millió forint tagi hitel bevételként nem került figyelembe vételre, ami megemelhette volna a forrástöbbletét és aminek áthúzó hatása is lett volna. Továbbá ugyancsak figyelembe kellett volna venni a 2001. év végén a bankszámlán lévő 13.993.530 Ft-ot, amely a következő 3 évben részletekben került felhasználásra, és mellyel a bevételi oldalt növelni kellett volna. Mindezeket figyelembe véve kiszámította a felperes, hogy 2003-2005 közötti összes adóhiány 19.649.501 Ft-ra jön ki, így a fizetési kötelezettségét kérte erre az összegre és járulékaira leszállítani. Ugyanakkor álláspontja szerint az Art. 164. § (1) bekezdése alapján a 2003. évre megállapított adóhiány 2009. december 31-ével elévült. Így az összes fizetési kötelezettsége csupán 8.744.299 Ft.

A bíróság e körben úgy foglalt állást, hogy a mérlegmódszer alkalmazásakor nincs lehetőség annak figyelembevételére, hogy a még rendelkezésre álló kivehető tagi betét összege a következő tagi betétnél felhasználható legyen. Pénzforgalmi mérlegben ez akkor jelenhet meg, ha az tényleges pénzmozgással jár. A bankszámlán lévő

13.993.530 Ft pedig az eljárás során figyelembevételre került, ennek pontos helyét rögzíti az ítélet, melynél fogva a 2003-2004. évi adóhiány nem alakulhat a felperesi számítás szerint.

Az elévülés kérdésében az ítélet úgy foglalt állást, hogy azt az Art. 164. § (1) bekezdésének 2009. december 31-ei hatályos szövege szerint kell megítélni. Az elévülés nyugvására - ha a határozat felülvizsgálatát a bíróságtól kérték - a 164. § (5) bekezdése irányadó. Jelen esetben az alapeljárásban a másodfokú határozat 2008. április 30-án lett jogerős, az első fokú ítélet viszont 2009. október 1-jén született. Ez 1 év 5 hónappal meghosszabbította a 2003. évre vonatkozó (és egyébként 2009. december 31-éig tartó) elévülési időt. Az elévülés tehát 2011. májusban következhetett volna be, de már ezt megelőzően megszületett az új másodfokú határozat (2010 szeptemberében). Az ezt követő jogszabályváltozásnak nincs visszaható hatálya.

A késedelmi pótlék kezdő időpontja tekintetében viszont a bíróság osztotta a felperesi álláspontot. Az Art. 165. § (3) bekezdése szerint a késedelmi pótlék az adóhiány eredeti esedékességétől az ellenőrzési jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb 3 évre szólhat. Ha megismételt eljárás volt, akkor ez alatt az alap-jegyzőkönyv dátumát kell érteni, ami jelen esetben 2007. december 10-e. Ezért a bíróság megváltoztatta az alperesi határozatot, és ehhez számolta ki a késedelmi pótlékot.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, az alperes pedig csatlakozó felülvizsgálati kérelmet.

A felperes a jogszabálysértést az Art. 108. § (4), (9) bekezdésében, 109. § (3) bekezdésében jelölte meg. Fenntartotta azon számítását, melyet már a perben is levezetett, hogy az érintett évekre az összes adóhiánya 19.649.501 Ft. Az elismerten megvont tagi betét az abból kivett, majd a Lombard hitel fedezetére tett összeg különbözetével az adóalapot csökkenteni kellett volna. Állította továbbá, hogy a vizsgált időszak előtt fennállt bankbetétje szerinti 13.993.530 Ft-ot a bevételi oldalon szerepeltetni kellett volna. Figyelmen kívül maradt a rendelkezésre álló források forgatása is. Az elévülés számolását sem fogadta el a felperes, hivatkozott az Art. 164. § (1), (5) bekezdéseire, valamint a 2011. január 1-jén hatályba lépett (13) bekezdés c) pontjára, amely bírósági új eljárás elrendelése esetén az elévülési időt 6 hónappal meghosszabbítja. Ugyan a felperes sem vitatta, hogy ez a szabály a folyamatban lévő ügyekben még nem volt alkalmazható, de ettől függetlenül állította, hogy az elévülés 2011. május 31-én beállt 17 hónapos nyugvás után, ugyanis jelen esetben a 2008. április 30-án meghozott jogerős határozat testesíti meg az

adómegállapítási jogot. Kérte ezért a 2003-ra vonatkozó megállapítások törlését, az első fokú ítélet e szerinti megváltoztatását.

Az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében a késedelmi pótlék számítását vitatta. Álláspontja szerint az ítéleti döntés sérti az Art. 165. § (3) bekezdését. Érdemben azért, mert a határozatok megsemmisítése nemcsak a döntéseket anulálta, hanem az alapeljárást is, benne a jegyzőkönyvet. Új ellenőrzést kellett lefolytatni, új jegyzőkönyvet felvenni. Csak joghatás kiváltására alkalmas irat vehető figyelembe a pótlékszámítás szempontjából, amely jelen esetben az új jegyzőkönyv. Kifejtette ugyanakkor, hogy kétséges, mely szerint ezt a kérdéskört a felperes már egyáltalán vitathatná, hiszen keresetlevele a késedelmi pótléket nem kifogásolta. A pótlékszámításra vonatkozóan csak utóbb, 2011 októberében terjesztett elő kérelmet. A késedelmi pótlék számítása a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető rendelkezés, ezért kérte az alperes, hogy a Kúria foglaljon állást abban a kérdésben, hogy az első tárgyalást követően történő előterjesztés nem sérti-e a Pp. 335/A. §-ban foglaltakat. Kérte erre nézve a *törvényszék* ítéletének hatályon kívül helyezését és új határozatban a késedelmi pótléket az alperes által számítottak szerint megállapítani (12.136.057 Ft-ban), vagy a bíróságot új eljárásra kötelezni. Egyebekben pedig az első fokú jogerős ítéletet kérte hatályában fenntartani tekintettel arra, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltak megalapozatlanok.

A Kúria megállapította, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme nem megalapozott, az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme alapos az alábbiak szerint.

Az Art. 108. § (1), (2) bekezdés szerint: „A becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti.”

A (2) bekezdés alapján: „Az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.”

Az Art. 109. § (1) bekezdés értelmében: „Ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával vagy 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.”

Az Art. 164. § (5) bekezdés szerint: „Ha az adóhatóság határozatát a bíróság

felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik."

A Pp. 335/A. § (1) bekezdés értelmében: „A felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson [141. § (1) bek.] változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni."

A Kúria a fent rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján megállapította, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okokból nem jogszabálysértő. Az első fokú bíróság a felperesi felülvizsgálati kérelemben foglalt első két kérdéskör tekintetében részletes indokolását adta, hogy miért nem fogadhatók el a felperes számszaki kifogásai. Az első fokú ítélet 9. oldalának 4. bekezdése részletesen levezette, hogy vagyonosodási vizsgálat keretében a források megállapításánál alkalmazott mérlegmódszer lényege miben áll, és erre való tekintettel nincs lehetőség annak figyelembevételére, hogy a még rendelkezésre álló, kivehető tagi betét összege a következő tagi betétnél felhasználható lenne. Ugyancsak az ítélet 9. oldalának 5. bekezdése részletezi a pénzforgalmi mérleg pontos helyének megjelölésével, hogy miként és hol került figyelembe vételre a 13.993.530 Ft felperes által hiányolt összeg, azaz ellentétben a felperes állításával, ezek a pénzforgalmi mérlegben a bevételi oldalon rögzítésre kerültek. Mindezekre tekintettel a felperes által állított számítási mód nem elfogadható. A Kúria az első fokú bíróság e körben kifejtett álláspontját maradéktalanul osztja, azt megismételni nem kívánja.

Ugyancsak nem osztotta a Kúria a felperes álláspontját az elévülés kérdéskörében, és szintén utal az első fokú ítélet 10. oldalán található levezetésre, amely minden tekintetben jogszerű. E körben csupán annyit kíván megjegyezni, hogy a felperes által is említett jogszabályváltozás jogalkotói indoka más volt, mint amit annak felperes tulajdonít. A 6 hónappal történő meghosszabbodás indoka az, hogyha az adóhatóság távoli adóévre megy vissza egy vizsgálat során, de a bíróság az ügyben új eljárást rendel el, akkor az adóhatóságnak az új eljárás lefolytatásához még reális ideje legyen, az új határozatot megalapozottan tudja meghozni. Valójában a bírósági eljárás nem számít bele az elévülésbe, ugyanis hogyha ez nem így lenne, akkor a nyugvásnak nem lenne értelme. A nyugvás jogi természete és lényege éppen az, hogy az általa érintett idő nem számít bele az elévülés időtartamába, azaz akkor van értelme, hogyha utána még az eljárás folytatódni tud legalább azzal az idővel, ami az elévülés megszakadása pillanatában még az elévülés végéig hátra volt, illetőleg az új jogi szabályozás szerint további 6 hónappal.

A késedelmi pótlék összege tekintetében viszont a bíróság osztotta az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében foglaltakat és megállapította, hogy e vonatkozásban a Pp. 335/A. §-a szerinti késedelem bekövetkezett. Tény, hogy e körülményre az alperes már a megelőző bírósági eljárásban is hivatkozott. A tiltott keresetváltoztatás kérdéskörében az első fokú bíróság külön nem foglalt állást, de ugyanakkor a késedelmi pótlék kérdését érdemben elbírált (tehát nem tartotta elkésztettnek). A felperes a keresetében nem hivatkozott a késedelmi pótlék jogszabálysértő megállapítására. A késedelmi pótlék számítása a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető rendelkezés, ezért az első fokú bíróságnak vizsgálnia kellett volna a Pp. 335/A. §-át. A Kúria megállapította, hogy mivel a felperes az arra nyitva álló határidőben a késedelmi pótléket nem vitatta, azt már az első tárgyalást követően joghatályosan nem vitathatta. Így a Kúria az első fokú ítéletet a késedelmi pótlék összege vonatkozásában helyezte hatályon kívül, és a késedelmi pótlék összegét az alperessel egyezően állapította meg. A késedelmi pótlék jól elkülöníthető kérelem a többi kereseti kérelemtől, nem olvad bele azokba, így a Pp. 335/A. §-a tilalma bekövetkezett.

A Kúria a fentiekre való tekintettel a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az első fokú jogerős ítéletnek a késedelmi pótlékre vonatkozó rendelkezését hatályon kívül helyezte, és ebben a körben új határozatot hozott, egyebekben az első fokú ítélet hatályában fenntartotta.

A Kúria a perköltség összegénél figyelembe vette, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme nem volt eredményes. Illetékalapként az első fokú ítéletben megállapított adóhiány és a felperes által leszállítani kért összeg különbözetét, valamint az ítéletben eredetileg megállapított késedelmi pótlék és a leszállított összeg különbözetét vette figyelembe, és rendelkezett a perköltségről a Pp. 78. § (1) bekezdése, az Itv. 50. § (1) bekezdése, valamint a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján.

Budapest, 2013. szeptember 19.

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