

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.759/2012/6.szám

A Kúria a Büdiné dr. Kakuk Erzsébet ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Miskolci Törvényszék 2012. június 14-én kelt 24.K.22.234/2011/12. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 15. 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 Miskolci Törvényszék 24.K.22.234/2011/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 91.600 (kilencvenegyezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél az első fokú adóhatóság adóellenőrzést tartott, amelynek eredményeként 245534993 számú határozatával a felperes terhére 915.622 Ft adóhiányt állapított meg, javára 510 Ft adókülönbözetet, amelynek következtében 457.556 Ft adóbírságot szabott ki és 363.307 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte a felperest.

A felperes fellebbezést nyújtott be az első fokú adóhatósági határozat ellen, amelyre az alperes 2011. szeptember 16-án kelt 4571826295 számú határozatában megállapította, hogy az első fokú adóhatóság eljárása során megállapított tényállást pontosította. Ez azonban az adózó adófizetési kötelezettségére nem hatott ki, ezért az első fokú adóhatóság határozatát helybenhagyta.

A felperes a jogerős határozat ellen keresetet nyújtott be Miskolci Törvényszékhez, kérte a határozat megváltoztatását, azaz adóhiány és egyéb fizetési kötelezettség törlését, másodlagosan pedig az adóhatóság új eljárásra utasítását a határozat hatályon kívül helyezése mellett.

A törvényszék a felperes keresetét nem találta megalapozottnak, ezért azt elutasította.

A Miskolci Törvényszék ítéletének indokolásában hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (1) és (2) bekezdésére. Megállapította, hogy az alperes a másodfokú eljárásban részletesen tisztázta a tényállást, feltárta a felperes bevételeit és a kiadásokat. A pontosított tényállásból megállapítható volt, hogy a felperes kiadásaira nem nyújtottak fedezetet bevételei, így a becslési eljárás alkalmazására jogszabályszerűen került sor. Leszögezte, hogy az Art. 108. § (1) bekezdése alapján becslés módszerére volt szükséges a tényállás tisztázására és a (2) bekezdés előírásai szerint az alperes a becslés szükségességét kellőképpen bizonyította. A törvényszék ítéletének indokolása részletesen taglalta - az ügy közigazgatási iratai, a felek nyilatkozatai alapján - a vizsgált időszakban a felperes és családja megélhetési költségeit és annak feltételeit, az OTP előtakarékossági szerződésből következő bevételeket, valamint az életbiztosítási szerződéssel kapcsolatos vagyonmozgást is. Kitért a felperes házastársának az életvitel és a közös költségek biztosítása során való együttműködésére is. A 2006. évi jövedelemre vonatkozóan a 925.040 Ft-os jövedelmet helyesen állapította meg az adóhatóság figyelemmel a kiadásokra (személyi jövedelemadó) is. Részletesen vizsgálta alperes a felperes személygépkocsi vásárlásait is.

Összességében a bíróság álláspontja szerint helyesen került megállapításra a felperes a vizsgált időszakra vonatkozó forrásai a 2005., 2006. és 2007. adóévek tekintetében. A per során a felperesnek a keresetben előterjesztett állításait nem sikerült alátámasztani, bizonyítani. Az alperes határozata a pontosan megállapított tényálláson, a jogszabályok értelmezésén alapult, mindenben megfelelő.

A felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő az ítélet ellen, amelyben kérte a Pp. 278. § (4) bekezdése alapján elsődlegesen a jogszabálysértőnek vélt határozat hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő döntés meghozatalát, másodlagosan pedig új eljárás lefolytatásának elrendelését, az alperes határozatának hatályon kívül helyezése mellett. Az első fokú hatóság nem tárta fel a tényállást, ezzel megsértette az Art. 97. § (4), (5) és (6) bekezdését, amely szerint a tényállás

tisztázási kötelezettség az adóhatóságot terheli. Ezzel kapcsolatban utalt az Alkotmánybíróság 13/1999. (VI.3.) AB határozatra, amelyben a bizonyítási kötelezettség az adóhatóság által teljesítendő rendszeréről értekezik az Alkotmánybíróság, ez szintén figyelmen kívül maradt. Az adóhatóság részéről a becslés csak másodlagos lehetőség, alkalmazására csak megfelelő feltételek mellett kerülhet sor. Az adóhatósági eljárásban is a tisztességes eljáráshoz való jog alkotmányos alapjog, amellyel szemben nem létezhet más jogalkalmazói cél (6/1993. AB határozat). A tényállást sem az adóhatóság, sem a bíróság nem tárta fel teljes körűen annak ellenére, hogy több iratot és bizonyítékot terjesztett elő a felperes. Az adóhatóság indokolatlanul nem fogadta el a felperes nyilatkozatát az életvitelük költségeiről, ezzel alapozta meg a becslés szükségességét. Hivatkozott a felperes felülvizsgálati kérelmében a *Legfelsőbb Bíróság* Kfv.I.35.037/2009/5. számú ítéletére, amelyben a megélhetési költségek megállapításának szempontjait taglalta. Véleménye szerint az adóhatóság elzárkózott az ítélet szempontjai szerinti vizsgálattól a felperes esetében. Életszerűtlen az adóhatóság álláspontja, mely szerint a munkahellyel nem rendelkező nők Magyarországon adócsalók, mivel nem veszik figyelembe a házastársuk a családi közös költségekhez történő hozzájárulását. A felperes fenntartotta nyilatkozatát megtakarításaival és az OTP-n keresztül folytatott ügyletekkel kapcsolatosan. A törvényszék életszerűtlenül és okszerűtlenül értékelte a felperes családjának életviszonyait. Sérelmezte a felperes az első- és másodfokú eljárás több száz napos elhúzódását. Az alperes ellenkérelmet nyújtott be a felülvizsgálati kérelemmel szemben, amelyben kérte a Miskolci Törvényszék jogerős ítéletének hatályában fenntartását. Kifejtette, hogy a tényállás tisztázási kötelezettsége teljesítése során az első fokú adóhatóság által megállapított tényállást pontosította. A felperes 2004. és 2005. évre vonatkozó gépkocsi vásárlásainak minden mozzanatát tisztázta, 2004. évre elévülés miatt megállapításokat nem tett. Ezért az első fokú határozat által érdemben megállapított adófizetési kötelezettséget nem változtatta meg alperesi határozatában. Az alperes a megállapított tényállás alapján az Art. 109. § (3) és (4) bekezdése szerint becslés igénybevételét tartotta szükségesnek, mivel a felperes kiadásai jelentős mértékben meghaladták bevételeit.

A megélhetési költségek megállapításával kapcsolatban az alperes a KSH adatait vette figyelembe, melynek során 2009. évben 2 fő kereső és 1 fő eltartott ezt követően 2 fő kereső és 2 fő eltartott igényeit vette alapul. Figyelembe vette továbbá az alperes a vagyonmérleg kialakításánál a felperes anyósának nyilatkozatát, amely szerint rendszeresen támogatták a felperest és családját megélhetési költségeikben, ezért az alperes az ellenkérelemben előadottak és a közigazgatási iratok szerint 5 millió Ft forrástöbbletet számított be a felperesnél az anyósánál a

kapcsolódó vizsgálat által kimutatott forrástöbbletből. Az alperes előadása szerint a felperes az ellenőrzés megkezdésekor, 2010. augusztus 31-én arról nyilatkozott, hogy férjével közösen viselik megélhetési költségeiket.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében hivatkozott a *Legfelsőbb Bíróság* által kialakított korábbi gyakorlatra az adatok és nyilatkozatok hitelt érdemlő voltának minősítése során. A felperes az életbiztosítással kapcsolatos bevételeire a közigazgatási eljárásban az alperes szerint nem hivatkozott, arra először a per során csatolt be bizonyítékokat. Az alperes ellenkérelmében részletesen kitért arra, hogy a felperes állításait a per során hitelt érdemlő adatokkal nem tudta alátámasztani, ezért a jogerős *törvényszéki* ítélet okszerűtlensége és életszerűtlensége sem állapítható meg. A felülvizsgálati kérelemben előadott határidő túllépésekkel kapcsolatosan hivatkozott az Art. 92. § (9) bekezdésére, amely szerint a kapcsolódó vizsgálatokra fordított idő a felperes ellenőrzésére fordított határidőbe nem számít bele. A felperes részére vizsgálati jegyzőkönyv 2011. március 28-án került megküldésre, a fellebbezésnek a másodfokú adóhatósághoz történt érkezése 2011. július 19-e volt. A másodfokú határozat 2012. szeptember 16-án került kiadásra, így az előírt 60 napos határidőn belül az alperes a határozatot meghozta. Az alperes álláspontja szerint a felperes alkotmányos jogai sem az első-, sem a másodfokú eljárás során nem sérültek.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet vagy az ügy érdemében hozott végzés felülvizsgálatát a Kúriától jogszabálysértésre hivatkozással a fél, a beavatkozó, valamint a rendelkezés rá vonatkozó része ellen az érdekelt kérheti, akire vonatkozóan a határozat rendelkezést tartalmaz. A felperes az Art. 97. § (4), (5), (6) bekezdésének, valamint a 108. és 109. § rendelkezéseinek megsértésére alapozta felülvizsgálati kérelmét.

Az Art. 97. §-a az adóhatóság jogait és kötelezettségeit taglalja az ellenőrzési eljárásban, ezen belül a jogszabálysértésre való hivatkozásként felhívott (4), (5) és (6) bekezdés az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségét. E rendelkezések tehát az ellenőrzés általános szabályai, a felperessel szemben indult eljárás azonban a személyi jövedelemadó, illetőleg a 2008-2009. évre vonatkozóan magánszemélyek különadójával kapcsolatos adózási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére irányult. Ezen eljárás során az adóhatóság részletes vizsgálat tárgyává tette a felperes jövedelmét a források és kiadások tekintetében. A fellebbezésre eljáró alperes az első fokú adóhatóság által megállapított tényállást felülvizsgálva annak elemeit pontosította, ez a

pontosítás azonban nem hatott ki az adókülönbözet nagyságrendjére a tényállás egyes elemeinek a pontosításával járt. Az ellenőrzés során tehát az első-és másodfokú adóhatóság teljesítette tényállás tisztázási kötelezettségét. Az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyveket a felperesnek megküldte, biztosítva, hogy arra észrevételeket tehessen. Az adóigazgatási eljárásban is biztosított volt a felperes jogorvoslati joga, melynek következtében sor kerülhetett a Pp. 270. § (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelem előterjesztésére. Megállapítható tehát, hogy az adóellenőrzés során, valamint az adóigazgatási eljárásban a felperes alkotmányos jogai nem sérültek, az adóhatósági ellenőrzés megállapításait kellő időben megismerhette, azokra nyilatkozatot tehetett és ellenbizonyítást indítványozhatott.

Az adóellenőrzés következménye az volt, hogy a felperes esetében az adóhatóság a bevételek és kiadások között olyan feltűnő aránytalanságot észlelt, amely további vizsgálódás tárgyát képezte. Tekintettel arra, hogy az adó-ellenőrzési eljárás nem tárt fel a tényállásnak olyan elemeit, amely a forráshiányt indokolta volna, illetőleg megmagyarázta volna, ezért az adózó adóköteles jövedelmét becsléssel kellett megállapítani. A becslési eljárásnak sajátos bizonyítási rendszere van, amelynek során az adóhatóságnak az általa figyelembe vett tényeket valószínűsíteniük kell, ugyanakkor a felperesnek ezzel szemben lehetősége van hitelt érdemlő adatok bizonyításával a becsléssel kialakított megállapítások megdöntésére. A hitelt érdemlő adatok körét, azok minőségét, a bizonyítás egy-egy eszközeit a bírói gyakorlat részletesen kimunkálta, és erre az alperes a közigazgatási eljárás során, illetőleg a peres eljárásban a felülvizsgálati ellenkérelmében részletesen hivatkozott. A *Legfelsőbb Bíróság* Kfv.I.35.042/2006. számú ítéletét, valamint a Kfv.I.35.090/2006/5. számú ítéletét a jelen eljáró tanács ítélezése alapjául elfogadta, annak megállapításai felhasználásával értékelte az alperes a közigazgatási eljárásban a felperes részéről előterjesztett bizonyítékokat.

A felperes felülvizsgálati kérelmében előadott, az alperes ügyintézési határidejére vonatkozó észrevételeivel kapcsolatosan a Kúria utal az ellenkérelemben kifejtett és a határidőket jogszabályi alátámasztással értékelő alperesi véleményre. Ugyanakkor megállapítható az is, hogy a jogalkotó az adóhatóság határidő mulasztásához nem fűz az adóhatóságra hátrányos jogkövetkezményeket.

A Kúria mindenben osztja a családi vagyonközösséggel és a személyi jövedelemadó fizetési kötelezettséggel kapcsolatos alperesi okfejtést. A felperes nyilatkozattételei során a férjével megosztott költségviselésről százalékos meghatározással nem nyilatkozott, ezért indokolt az alperes azon álláspontja, hogy a

megélhetési költségek elszámolásánál a felperes és házastársa részére 50-50% költséget vett figyelembe.

A fentiek szerint a Kúria megállapította, hogy az alperes határozata törvényes és megalapozott. Kellően feltárt tényállásból a jogszabályoknak mindenben megfelelő következtetést vont le, ezért az azt helybenhagyó törvényszéki ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A felperes pervesztességének következménye a perköltség viselésének kötelezettsége, valamint az illetékfizetési kötelezettség (Pp. 72. § (1) bekezdés, 1990. évi XCIII. törvény 50. §).

Budapest, 2013. november 7.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró