

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.466/2013/7.szám

A Kúria a dr. Csilléry Alexandra ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Novoth Zoltán György jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 26. napján kelt 19.K.28.007/2013/8. számú ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.28.007/2013/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.200.000 (azaz egymillió-kettőszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2002. április 11. napján az ügyvezetése alatt állt T. Kft. /a továbbiakban: Kft./ bankszámlájáról 120.000.000 Ft-ot vett fel, és ugyanazon a napon, ugyanannál a banknál / Bank Zrt./ befizette az összeget saját bankszámlájára, rövid lejáratú betétként lekötötte és kamatoztatta egészen 2003. június 3. napjáig, amikor ebből 100.000.000 Ft-ot a L. és Vidéke Takarékszövetkezetnél vezetett bankszámlájára fizetett be.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal /APEH/ Megyei Igazgatósága a felperesnél 2000.-2003. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2005. május 11-én kelt és június 6-án jogerőre emelkedett határozatával megállapította, hogy a vizsgált időszakra benyújtott bevallásban vallott kötelezettségek a jogszabályok rendelkezéseinek megfelelnek.

Az ellenőrzés lezárását követően az adópolitikaért felelős miniszter az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 116.§ /1/ bekezdés c) pontja alapján az adózónál felülellenőrzést rendelt el.

A lefolytatott felülellenőrzés eredményeként az APEH Központi Hivatal Felülellenőrzési Főosztálya a 2007. április 12. napján kelt határozatával a felperest 2003. évre 37.381.634 Ft adókülönbözet, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró másodfokú adóhatóság a 2007. június 18. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetet terjesztett elő az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt. A Fővárosi Bíróság a 2008. április 15. napján kelt 2.K.330.68/2007/19. számú ítéletével az első- és másodfokú határozatokat hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint a felperes igazolta, hogy 2003. június 3-án bankszámláján 100.000.000 Ft forrással rendelkezett, és ugyanitt korábban: 2002. április 11-én 120.000.000 Ft befizetés történt. A perben akként nyilatkozott, hogy a 120.000.000 Ft-ot a Kft.-től kölcsön jogcímén kapta, később e nyilatkozatát megváltoztatva lehetségesnek tartotta, hogy a bevétel tagi kölcsön visszafizetés, vagy az általa őstermelőként a Kft. részére kiállított számlák ellenértéke, osztalék, esetleg osztalékelőleg lehetett. A felperes nem tudott egyértelmű magyarázatot adni arra, hogy 2002. április 11-én milyen jogcímen jutott hozzá a felülellenőrzés által nem értékelt 120.000.000 Ft-hoz, ugyanakkor rendelkezett - az alperes által figyelembe nem vett - a L. és Vidéke Takarékszövetkezetbe befizetett összeggel azonos fedezettel. A Fővárosi Bíróság megállapította, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 339.§ /3/ bekezdése alapján más jogalapon álló határozat hozatala lehet indokolt. A megismételt eljárásban az adóhatóságnak ellenőriznie kell a felperes saját bankszámlájának forgalmát, azt össze kell vetnie a kiadásaival, vizsgálnia kell, hogy a 2002. április 11-én megszerzett pénzösszeg (amelynek tisztázni kell jogcímét és adójogi konzekvenciáit) szolgálhatott-e fedezetül a 2003. június 3. napján történt készpénzfelvételhez, és ugyanezen összeg, ugyanazon napon való takarékszövetkezeti befizetéséhez.

A megismételt eljárásban eljáró APEH Központi Hivatal Felülellenőrzési Főosztálya a 2008. december 30. napján kelt határozatával az APEH Megyei Igazgatósága határozatát megváltoztatta, a felperest 48.000.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 24.000.000 Ft adóbírság és 25.640.656 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. április 2. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az adózó 2002. április 11-én 120.000.000 Ft összegű készpénzt vett fel a Kft. bankszámlájáról, amely összeget ugyanazon a napon befizetett a banknál vezetett egyéni számlájára, és rövid lejáratú betétként kamatoztatta. A Kft.-nél 2001.-2003. évekre lefolytatott egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során megállapításra került, hogy az összeg a cég részére nem lett visszafizetve. Az alperes idézte a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvénynek /a továbbiakban: Sza tv./ a jövedelmet és a bevételt meghatározó 4.§ /1/-/2/ bekezdéseit, illetve a 7.§ /1/ bekezdés c) pontját, amely szerint a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni a kapott hitelt, kölcsönt, azt a kapott vagyoni értéket, amelyet az adóalany köteles visszaszolgáltatni. A kapott vagyoni érték ingyenes vagy kedvezményes használata révén a magánszemély által megszerzett vagyoni érték azonban olyan bevételének minősül, amelyet a jövedelem meghatározásánál figyelembe kell venni.

Nem merült fel adat arra nézve, hogy adózó a 120.000.000 Ft-ot a Kft.-nek visszaszolgáltatta, illetve a lekötött összeg után kapott kamattal a cég felé elszámolt volna, ezért helytállóan állapította meg az elsőfokú adóhatóság, hogy az összeg adózó olyan bevételének minősült, amely után adófizetési kötelezettség terhelte.

Az alperes az Art. 164.§ /1/ és /5/ bekezdése alapján megállapította, hogy a bíróság által hatályon kívül helyezett másodfokú adóhatósági határozat a közléssel: 2007. június 24-én vált jogerőssé, a bíróság határozata pedig - figyelemmel a Pp. 228.§ /1/, illetve 340.§ /1/ bekezdésében foglaltakra - 2008. május 19-én. Tekintettel a 2007. június 25. és 2008. május 19. közötti időtartamra, az elévülés nyugvása miatt a 2002. évi adó-megállapításhoz való jog nem évült el.

Adózó a fellebbezésében több olyan jogcímre hivatkozott, amelyek alapján - véleménye szerint - a számláján elhelyezett összeg nem minősül adófizetési kötelezettséggel járó bevételnek, mert utána visszaszolgáltatási kötelezettség terhelte. Az alperes megállapította, hogy felperes hivatkozásai egyrészt egymásnak ellentmondanak, másrészt a Kft.-nél lefolytatott célvizsgálat nem támasztotta alá állításait, amelyeket a fellebbezéséhez csatolt dokumentumok tartalma sem igazolt.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a 2002. évre vonatkozóan az adó-megállapításhoz való jog elévült, ezért a megállapításnak eljárási okból nem lehet helye. Az elévülés alapja, hogy a megelőző perben kizárólag a 2003. évi megállapítások felülvizsgálata iránt terjesztett elő keresetet, a 2002. év vizsgálata a per tárgyát nem képezhette, így bírósági felülvizsgálat miatti nyugvást állítani iratellenes.

Sérelmezte, hogy az adóhatóság megállapítása az ügy érdemében sem

megalapozott, mivel a Kft. bankszámlájáról felvett, az adókötelezettség alapjává tett pénzüsszeggel kapcsolatban visszaszolgáltatási kötelezettség terhelte, ezért az nem minősülhet adóköteles bevételnek.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az alperes határozatát mind anyagi, mind eljárásjogi szempontból megalapozottnak, indokoltnak és törvényszerűnek értékelte.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet és az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 164.§ /1/ bekezdését, mert annak ellenére hagyta helyben a határozatokat, hogy a 2002. évre vonatkozó adó-megállapítási jog már elévült, illetve a hatóság az Art. 97.§ /4/ bekezdésében előírt bizonyítási kötelezettsége ellenére nem igazolta teljesülését az Szja tv. 4.§ /1/ bekezdésében foglalt azon feltétel, hogy a Kft. 2002. április 11-én készhez vett pénzeszközét a felperes jövedelemként megszerezte volna. Sérelmezte, az elsőfokú bíróság nem adott lehetőséget arra, hogy saját kérdéseit feltegye a szakértőnek, és a keresete III. pontját nem bírálta el.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az elévülés szabályait az Art. 164.§-a tartalmazza, az /1/ bekezdés szerint az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. A felperes arra alapítottnak hivatkozott a 2002. évi adó-megállapítási jog elévülésére, hogy a Fővárosi Bíróságon folyamatban volt 2.K.33.068/2007. számú perben a felülvizsgálni kért határozatoknak csak a 2003. évre vonatkozó megállapításait vitatta.

A Kúria a Fővárosi Bíróság 2.K.33.068/2007. számú perének anyagából megállapította, hogy felperes keresetlevelében /5. oldal/ a takarékszövetkezeti számlára 2003. június 3-án elhelyezett 100.000.000 Ft forrásaként a Kft.-től 2002. április 11-én felvett 120.000.000 Ft-ot jelölte meg, amelyhez bizonyítékként (4. számú melléklet) 2002. április 11-i dátumú számlakivonatot csatolt, ezen előadását a per első tárgyalásán - amelyen közigazgatási perben a Pp. 335/A.§-a értelmében még lehetőség van a keresetváltoztatásra - megismételte és fenntartotta, sőt könyvszakértői bizonyítást indítványozott arra vonatkozóan, hogy a 120.000.000 Ft 2002. évben a Kft. rendelkezésére állt. A felperes tehát keresetében saját maga tette a per tárgyává a 2002. évi adózói magatartását, amelyet a

Fővárosi Bíróság a meghozott 19. sorszámú ítéletében a 2. oldal utolsó bekezdésében rögzített, és azt jogi indokolása szerint (6., 7. oldal) el is bírálta.

A felek nem hivatkoztak arra, hogy a Fővárosi Bíróság 2.K.33.068/2007/19. számú ítéletét a Kúria hatályon kívül helyezte volna, így a Pp. 227.§ /1/ bekezdése, 229.§ /1/ bekezdése alapján alaki és anyagi jogerős ítéletben foglalt rendelkezés az irányadó, amelyben az első- és másodfokú határozatot az eljárt bíróság teljes körűen (és nem meghatározott adóévre vonatkozó részében) hatályon kívül helyezte. A Fővárosi Bíróság új eljárásra vonatkozó iránymutatás szerint kellett (Art. 140.§ /2/ bekezdés) az elsőfokú hatóságnak eljárnia, amely meghatározta: „vizsgálni kell, hogy 2002. április 11-én a felperes által megszerzett pénzösszeg szolgálhatott-e fedezetül a 2003. június 3. napján történt készpénzfelvételhez és ugyanezen összeg, ugyanazon napon való takarékszövetkezeti befizetéséhez”. Mindezek folytán a felperes elévülési kifogása iratellenes és alaptalan.

A Szja tv. 1.§-ának /1/ bekezdése szerint a Magyar Köztársaságban a magánszemélyek a jövedelmükből a közterhekhez való hozzájárulás alkotmányos kötelezettségének e törvény rendelkezései szerint tesznek eleget, figyelemmel az Art.-ben foglaltakra is.

Jövedelem a magánszemély által az adóévben bármilyen címen és formában megszerzett bevétel egésze, vagy az e törvényben elismert költségekkel csökkentett része, vagy annak e törvényben meghatározott hányada. Bevétel a magánszemély által az adóévben - akkor is, ha az korábbi vagy későbbi évekre vonatkozik - megszerzett, a tevékenység ellenértékeként vagy más jogcímen kapott vagyoni érték az e törvényben meghatározott kivételekkel. E körbe tartozik különösen a készpénz, a jóváírás, a kifizető által a magánszemély helyett fizetett kiadás, az elengedett vagy átvállalt tartozás, a társas vállalkozásba adózatlanul befektetett vagyoni érték annak kivonásakor, a természetben kapott vagyoni érték, ideértve az ingó vagyontárgyat, az ingatlant, a vagyoni értékű jogot, az értékpapírt, a szolgáltatást /Szja tv. 1.§ /3/ bekezdés, 4.§ /1/-/2/ bekezdések/.

A felperes 2002. április 11-én 120.000.000 Ft-ot vett fel a Kft. számlájáról, majd elhelyezte és lekötötte azt a saját bankszámláján, illetve 2003. június 3-án abból 100.000.000 Ft-ot szintén saját takarékszövetkezeti számlájára helyezett át. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként, figyelemmel a Kft.-nél 2001.-2003. évekre végzett ellenőrzés adataira, könyvelésének anyagára, megállapította, hogy az összeg nem munkabér, nem osztalék vagy osztalékkelőleg, nem kölcsön vagy hitel, és miután nem merült fel bizonyíték arra vonatkozóan, hogy azt az adózó visszaszolgáltatási kötelezettséggel vette volna fel, a 120.000.000 Ft egyéb bevételeként minősül. Az adóhatározatok részletesen tartalmazzák a lefolytatott bizonyítási eljárást, az értékelt bizonyítékokat, a 120.000.000 Ft átvétele jogcímének meghatározására alkalmazott jogszabályokat, így helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság az Art.

97.§ /4/ bekezdésében előírt tényállástisztázási kötelezettségét teljesítve hozta meg döntését.

Az Szja tv. 7.§ /1/ bekezdés a) - u) pontokban felsoroltak azok a bevételek, amelyeket a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni. Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Az adóhatóság bizonyítékokon alapuló megállapításaival szemben a felperesnek kellett tehát a perben igazolnia azon előadását, hogy a Kft. számlájáról felvett összeg nem a jövedelme, továbbá minek minősül.

Az elsőfokú bíróság a keresetben foglalt állítások igazolására a Pp. 163.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyítási eljárást rendelt el, biztosítva a felperesnek jogai teljes körű gyakorlását. Szakértői és tanúbizonyítást foganatosított, befogadta a felek által benyújtott okiratokat. A Pp. 180.§ /2/ bekezdése alapján a bíróság ismerteti a szakértővel azokat a kérdéseket, amelyekre véleményt kell nyilvánítani, a felek kérdéseket csak indítványozhatnak. A Kúria megállapította, hogy a szakértői bizonyítás során az elsőfokú bíróság a Pp. 177.§-183.§-aiban foglaltaknak megfelelően járt el, a szakértőhöz a kereset állításaihoz kapcsolódó, okszerű kérdéseket intézett, majd a rendelkezésére álló bizonyítékoknak a Pp. 206.§ /1/ bekezdése alapján történt értékelését követően azt állapította meg, hogy felperes keresetében a 120.000.000 Ft-ra vonatkozó állításait nem tudta bizonyítani.

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. Jogsabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a Kúria a felülvizsgálati kérelem alapján nem állapított meg.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében logikusan és okszerű értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat, a 120.000.000 Ft-tal kapcsolatosan minden felperesi hivatkozást vizsgált, minősített, részletesen megindokolta a keresetet elutasító döntését, amelyet a Kúria aggálytalanul elfogadott.

A felperes a keresetlevél III. pontjában kifejtett, a felvásárlási jegyekkel igazolt forrás vonatkozásában - amint azt az ítélet is tartalmazza - a mezőgazdasági szakértő kirendelésére irányuló

bizonyítási idítványától elállt, és mivel e keresetrészt sem bizonyította, azt az elsőfokú bíróság a Pp. 213.§ /1/ bekezdésének sérelme nélkül utasította el.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről 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, 2014. május 15.

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