

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.407/2013/5.szám

A Kúria a dr. Szesztai Zsuzsanna ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. március 8. napján kelt 14.K.26.721/2013/11. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 14. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.26.721/2013/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság megismételt eljárásban a 2002-2006. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben folytatott ellenőrzést a felperesnél. Az elsőfokú határozat megállapította, hogy a 2002-2003. évek elévültek, a 2005. és 2006. évekre nem keletkezett forráshiány, a 2004. évre pedig a forrás hiány csekély összege (106.666 forint) miatt nem tettek megállapítást. Így az elsőfokú határozat adókülönbözetet és adóhiányt nem állapított meg, jogkövetkezményt nem alkalmazott.

Az alperes 2127853655 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában arra hivatkozva, hogy mivel a fellebbezésben kifogásolt tételek nem érintik a felperes adókötelezettségét, mellőzi azok érdemi felülvizsgálatát.

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.285/2011/4.sz. ítéletével hatályában fenntartotta az elsőfokú bíróságnak az alperesi határozatot hatályon kívül helyező és az alperest új eljárásra kötelező a 12.K.22.902/2013/3. sz. ítéletét. Az indokolás szerint az új eljárás során a felperes fellebbezését érdemben kellett elbírálni.

A megismételt másodfokú eljárásban az alperes a 3549520097 számú határozatával az elsőfokú határozatot - a fellebbezésben előadottak érdemi elbírálásával - hatályában fenntartotta. A határozat 8. oldalán megállapította, hogy a felperes 2005-2006. években rendelkezésre álló bevétele elegendő forrásul szolgált a kiadásokhoz, ezért ezen évekre a becslés jogalapja nem állt fenn.

A fellebbezésben hivatkozott források közül az ingó értékesítés kapcsán megállapította, hogy a körülmények és az ügyletben megjelölt személyek vizsgálata alapján a 2001. évi műtárgy-értékesítés nem jött létre. Az ügylet legalizálására a 2007. november 26-án, majd november 29-én benyújtott és megfizetett önrevíziók nem alkalmasak: egyrészt az elévülés szabályai miatt, másrészt mert nem bizonyított, hogy ténylegesen a műtárgyak értékesítéséhez kapcsolódnának. Egyébként a felperes a megjelölt 25.000.000 forint 2002. január 1-én rendelkezésre állását sem igazolta.

A kölcsönnel kapcsolatban az alperes azt állapította meg, hogy a nála lefolytatott kapcsolódó vizsgálat adatai alapján 2004. június 7-én nem hitelezhetett a felperesnek 6.000.000 forintot.

A részére adott tagi kölcsönöket a befizetések évében kiadásként, a 20.000.000 forint visszafizetését a 2005. évben bevételként vették figyelembe. Az alperes kifejtette, a 2008. évi LXXXI. tv. (a továbbiakban: Mód.tv.) 257.§ (19) bekezdés g) pontja szerinti kedvezmény alkalmazása azért nem volt indokolt, mert az adófizetési kötelezettség becslési eljárás keretében való megállapításának törvényi feltételei - figyelemmel az elévülés tényére is - az elsőfokú határozat meghozatalakor a feltárt bizonyítékok tükrében már nem álltak fen, nem volt olyan jövedelmi aránytalanság, amely a becslés alkalmazására alapot adott volna.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolása szerint a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy az adóhatóság jogsértően alkalmazta a becslés módszerét becslési jogalap hiányában. Egyértelmű, hogy a hatóság arra a megállapításra jutott, hogy a becslés jogalapja nem áll fenn. Azt, hogy a felperes által forrásként megjelölt egyes tételeket nem fogadhatók el, a rendelkezésre állt és feltárt bizonyítékok alapján állapította meg, az adóhatóság tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a 2001. decemberi 25.000.000 forintért értékesített műtárgyak kapcsán széles körű bizonyítási eljárást folytattak le. A felperes a 2007. évi önrevízióval utólag kívánt egy korábban be nem vallott, eltitkolt jövedelmet legalizálni. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 164.§ (1) bekezdés szerinti elévülési szabályára tekintettel nincs lehetőség a felperes 2001. évi szja bevallásának és az ahhoz kapcsolódó 2007. évi önellenőrzés felülvizsgálatára, így az alperes a felperes által befizetett adó visszautalásáról sem intézkedhetett.

A kapott 2004. évi kölcsön tekintetében az elsőfokú bíróság tanúbizonyítási eljárást követően azt állapította meg, hogy a magánszemély - figyelemmel forrás felhasználási táblázatára - nem rendelkezett megfelelő forrással a kölcsönhöz.

A 2005. évet érintő tagi hitel visszafizetés és elengedés körében alkalmazó adóamnesztia kérdésében az elsőfokú bíróság a Kúria Kfv.V.35.558/2011/7.sz. ítéletében kifejtettekre hivatkozva tekintette alaptalannak a felperes keresetét.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését, elsődlegesen a kereseti kérelemnek megfelelő határozat meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalra utasítását indítványozta.

A kérelem I. fejezete szerint a jogerős ítélet tévesen állapította meg, hogy az alperes jogalap hiányában nem alkalmazta volna a becslés módszerét: a 2002-2004. években becsültek, a 2005-2006. évekre nem. Így a 2005. évre jogalap nélküli volt a becslés, a tagi kölcsönnél nem alkalmazhattak volna időrendi soros rendezést.

A II. részbe foglalt álláspontja szerint az ingóságok tekintetében a jogerős ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 3.§ (2) bekezdését, túlterjeszkedett a kereseti kérelmén, ugyanakkor érdemben nem terjed ki a keresetben hivatkozott, az alapeljárásban beállt adójogi kötőerőre. Egyébként az érvénytelen szerződésre tekintettel a 2007. évben teljesített, önrevízió alapuló adókötelezettségről alperesnek rendelkeznie kell. Az elévülésre vonatkozó megállapítás alaptalan.

A felülvizsgálati kérelem III. pontjában a származó kölcsön tekintetében adta elő, hogy a jogerős ítélet sérti a Pp. 336/A.§-t, mivel a döntés alapjául szolgáló bizonyítékok jogszabálysértő eljárásból származtak. Az elsőfokú bíróság iratellenesen értékelte a kölcsönre vonatkozó bizonyítékot. Az elsőfokú bíróság ebben a körben a Pp. 221.§-át is megsértette, mert az elé terjesztett

tanúmeghallgatásra vonatkozó bizonyítási indítványt indokolás nélkül utasította el.

A felülvizsgálati kérelem IV. pontjában a tagi kölcsönre vonatkozó Mód.tv. törvényellenes értelmezésére hivatkozott. Az elsőfokú bíróság a téves jogértelmezés következtében a Pp. 336/A.§-át sértő, iratellenes, okszerűtlen és téves megállapításokat tett. Az elengedett tagi kölcsön befizetéseinek alapját a felperessel vagyonközösségben élő, egyben tulajdonostárs feleség nevén vezetett bankszámlára 2004. évben befizetett megtakarítások jelentették. Az amnesztiaszabálynak csak az elengedő személyére történő korlátozása, házastársi vagyonközösségben élők esetében sérti a Csjt. 27.§-át és ennek folytán az Alaptörvény 28. cikkét.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.).

A felülvizsgálati kérelem keretei között a Kúria a bírósági felülvizsgálat alapjául szolgáló alperesi határozatra tekintettel megállapította, hogy a felperesnél lefolytatott ellenőrzés a 2002-2004. évekre alkalmazta az Art. vagyonosodási vizsgálatokra irányadó becslési szabályait (a 2004. évre ha csak csekély összegbe is, de megállapítottak forráshiányt). A felperes tehát helytállóan kifogásolta a jogerős ítélet azon indokolását, amely az alperesi határozat egészére nézve rögzítette, hogy nem került sor becslés alkalmazására. A Kúria azonban azt is megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ennek ellenére a becsléssel érintett időszakok ingó értékesítése és kölcsöne tekintetében tartalmában az Art. 109.§ (3) bekezdésének alkalmazásával értékelte a felperes keresetét.

A felperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott kereseti kérelemhez kötöttség szabályait az elsőfokú bíróság megtartotta, az előadott indokokat kimerítette, a jogerős ítélet alapjául szolgáló tényállás megfeleltethető az iratoknak. Az elsőfokú bíróságnak a Pp. 336/A.§ (2) bekezdését nem kellett alkalmaznia, mivel a felperesnek kellett megjelölnie és bizonyítania az alperes által megvalósított jogszabálysértéseket.

A Kúria mindezekre tekintettel nem látta akadályát a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálásának.

A klasszikus becslési eljárásokhoz képest a felperest érintő eljárásnak speciális jelleget kölcsönöz az a körülmény, hogy a jelentős forráshiányú 2002-2003. évek elévülés miatt nem vehetők figyelembe, az értékelhető 2004. évben pedig a csekély összegű, az adókülönbözet megállapításának mellőzésére okot adó forráshiány keletkezett. A felperes azonban ezekben az esetekben is alappal kérhetette egy-egy forrás figyelembe vételét, mivel azok kihathatnak a következő időszakok nyitó egyenlegeire. A becsléssel érintett időszakok esetében a felperes által megjelölt forrásokra irányuló bizonyítást az Art. 109.§ (3) bekezdésének szabályai szerint kellett lefolytatni.

A 2002. évi nyitó egyenlegét megalapozó forrásként hivatkozott a felperes a műtárgy értékesítésből származó 2001. évi bevételre. Az elsőfokú bíróság helytállónan állapította meg, hogy csak az önrevízió, egyéb bizonyítékok hiányában, nem igazolja a 2001. évi ügyletet. A hivatkozott értékesítés körülményeit az alperes széles körű bizonyítással vizsgálta, a jogügyelet megtörténtét a felperes az Art. 109.§ (3) bekezdésnek megfelelő hitelt érdemlő adatokkal nem igazolta. Külön kiemeli a Kúria, hogy az sem nyert a felperes részéről igazolást, hogy a hivatkozott bevétel a 2002. év nyitóegyenlegeként rendelkezésre állt volna.

Az önrevízió kérdésében is helytállónan döntött az elsőfokú bíróság. Az Art. 164.§ (1) bekezdés szerinti elévült időszakba tartozó események értékelésének, azokból származó jogkövetkezmények levonásának tilalma nem csak az adó megállapításhoz való jogot zárja ki, de a túlfizetés visszaigényléséhez való jogot is. Ennek következtében a felperes által hivatkozott visszautalás még abban az esetben is kizárt, ha a 2007. évre kétséget kizáróan igazolná a felperes, hogy az önrevízió valóban megtörtént műtárgy értékesítésre vonatkozott.

A felperes által a becsléssel már nem érintett 2005. évre hivatkozott Mód.tv. 257.§ (19) bekezdés g) pontja szerint az a)-f) pont szerint teljesített adókötelezettség alapján a magánszemélynek az elengedett tagi kölcsönnel azonos vagyona tekintetében vagyongyarapodás nem vélelmezhető.

A tagi kölcsön törvényi feltételeknek megfelelő elengedése tehát azzal jár, hogy az adóhatóság nem vizsgálhatja a tagi kölcsön befizetése forrását, illetve azt adózottnak kell tekintenie. A felperesnél a 2005. évben nem volt olyan vagyongyarapodás, amellyel az Mód.tv. szerinti elengedés összevethető lenne. A tagi kölcsön elengedése egyébként sem eredményezne a kölcsön nyújtójánál a következő időszakokra átvihető, vagy más személynek, akár a Csjt. szerinti házastársi vagyontöbbség kapcsán átengedhető forrástöbbséget. Álláspontját a Kúria már a felperes

családtagjaihoz kötődő Kfv.V.35.558/2011/7. és Kfv.I.35.512/2012/5. számú ítéleteiben is kifejtette.

Mivel a jogerős ítéletben nem volt a hatályon kívül helyezésre lehetőséget adó jogszabálysértés, azt a Kúria a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2014. március 6.

***Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró***

dr. Oláh

A kiadmány hitelül:

tisztviselő