

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.461/2014/5.szám

A Kúria a dr. Csilléry Alexandra ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve 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 Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. április 2-án kelt 10.K.27.007/2014/7. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 13. sorszám alatt 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 10.K.27.007/2014/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.582.600 (egymillió-ötszáznyolcvankétezer-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 adóhatóság 2000-2004 évekre személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére 30.477.091 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és kiszabta járulékait.

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú hatóság a 2007. október 30. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A határozat felülvizsgálatára irányuló kereset nyomán - hatályon kívül helyezés és új eljárásra kötelezés miatt - háromszor indult bíróság eljárás. A harmadik eljárásban a Fővárosi Törvényszék 2012. december 10. napján meghozott 14.K.30.820/2012/8. számú ítéletével mindkét fokú határozatot hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az ítéletben - egyebek mellett - kifejtette a bíróság, hogy a felperes az őt terhelő bizonyítási kötelezettségének eleget tett, a rá eső tagi kölcsön nyújtásához szükséges fedezettel rendelkezett, így a terhére forráshiány nem állapítható meg. A megismételt eljárás során az adóhatóság köteles újból felállítani a vagyommérleg,

forrásként figyelembe venni a felperes részére magánszemélyek által nyújtott kölcsönöket, illetve a felperes által nyújtott tagi kölcsön összegéből le kell vonni azt az összeget, amelyet 2001-2002-ben a felperes házastársa nyújtott. E szerint kell meghatározni a tagi kölcsönt és egybevetni azzal, hogy a felperes megfelelő forrásokkal a tagi kölcsön nyújtásához rendelkezett. Ezután kerül az elsőfokú hatóság abba a helyzetbe, hogy a vizsgált 2000-2004. évi időszakra a felperessel szemben megállapításokat tegyen. A felek ezen elsőfokú ítélettel szemben nem éltek felülvizsgálati kérelemmel.

A megismételt közigazgatási eljárásban 2013. július 12. napján meghozott új elsőfokú határozat az adózó terhére 18.074.852 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, továbbá adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott.

A fellebbezés nyomán eljárta alperes 2013. november 11. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, és a felperes terhére 15.826.075 Ft személyi jövedelemadó különbözetet, valamint adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg. Rögzítette, hogy az alapeljárásban hozott másodfokú határozat 2007. november 15. napján bekövetkezett jogerőre emelkedésétől a Fővárosi Törvényszék által 2012. december 10. napján hozott határozat jogerőre emelkedéséig az elévülés nyugodott. A 2000 és 2001 éveket illetően az adómegállapításhoz való jog elévült, ugyanakkor a 2002-2004 évek tekintetében még az elévülés nem következett be. A határozat rögzítette, hogy az elsőfokú hatóság eljárási szabálysértést nem követett el, a becslés alkalmazásának jogalapját a pénzügyi készpénzbefizetések, a magánszemélyek által nyújtott kölcsönök visszafizetése, a tagi kölcsönök befizetése, valamint a megélhetésre fordított kiadások forráshiánya teremtette meg.

A felperes keresetében mindkét fokú határozat hatályon kívül helyezését kérte, és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését. Megsértett jogszabályként az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. §, 108. §, 109. §, 130. §-okat jelölte meg. A felperes kereseti kérelmei közül jelen felülvizsgálati eljárás szempontjából két elem releváns. Kifogásolta egyrészt felperes, hogy a megismételt adóhatósági eljárás időben hamarabb kezdődött meg, mint a harmadik bírósági ítélet meghozatala, másrészt a Fővárosi Törvényszék ítéletének 5. oldal 2. bekezdésében rögzített rendelkezései ellenére az új eljárás során a felperes terhére a tagi kölcsön befizetéssel összefüggésben forráshiány megállapítására került sor, noha ezt az ítélet egyértelműen kizárta.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.007/2014/7. számú ítéletével a felperes keresetét valamennyi kereseti elem vonatkozásában elutasította. Abban osztotta csak a felperes álláspontját, hogy miután a második peres eljárásban a Fővárosi Bíróság 2011. április 6. napján hozta meg 14.K.32.864/2010/9. számú ítéletét, ezért az új eljárást 2011. október 6. napjáig el kellett volna rendelni, melyhez képest az csak 2012. március 20-ával történt meg, ami eljárási szabálysértést valósított meg. Ugyanakkor a bíróság álláspontja szerint ez az ügy érdemére nem hatott ki, önmagában hatályon kívül helyezést nem tett szükségessé.

A tagi kölcsönrel kapcsolatos kérdéskörben rögzítette a bíróság, hogy a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság határozatának mind a rendelkező része, mind az indokolása köti a megismételt eljárás során a hatóságokat. Noha a Fővárosi Törvényszék 14.K.30.820/2012/8. számú /harmadik/ ítélete indokolása valóban ellentmondásos, azonban az adóhatóságnak a megismételt eljárásra vonatkozó konkrét iránymutatásokat kellett végrehajtania. A felperesnek módjában állt volna az ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet előterjeszteni, melyre azonban nem került sor.

Az elsőfokú jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben kérte az ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének helyt adó döntés meghozatalát, vagy a bíróság új eljárásra utasítását. Megsértett jogszabályként a Pp. 213. §-ára, az Art. 140., 164. §-ára hivatkozott. Előadta, hogy önmagában jogszabálysértő az a körülmény, hogy az elsőfokú adóhatóság 2012. március 20-án az új eljárást úgy kezdte meg, hogy az új eljárás elrendelésére utasító harmadik jogerős bírósági döntés - amely az új eljárásban vizsgálandó szempontokat tartalmazta - csak 2012. december 10. napján született meg. Az elsőfokú hatóság az új eljárás elrendelésével, majd annak felfüggesztésével nem a jogszabályoknak megfelelő módon járt el, figyelemmel a különböző bírósági döntések időpontjaira. Erre tekintettel az adóhatóság már nem lett volna jogosult új eljárás lefolytatására, az eljárás felfüggesztése helyett azt meg kellett volna szüntetnie.

Nem értett egyet a felperes a tagi kölcsönrel kapcsolatos ítéleti döntéssel sem. Felperes álláspontja szerint, ha ellentmondásos volt az elsőfokú ítélet, akkor emiatt az alperesnek kellett volna felülvizsgálati kérelmet benyújtania, hiszen az ítéletben foglalt rendelkezéseket a megismételt eljárásban az adóhatóságnak kell végrehajtania.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Nyomatékkal hangsúlyozta, hogy a második ítélet után 60 napon belül meg kívánta kezdeni az új eljárást, ami ugyanakkor éppen a felperes magatartása miatt késett. Az ítéletben foglalt instrukció egyébiránt nem volt félreérthető, a vagyonmérleg

korrigálását írta elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a Pp. 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a rendelkezésre bocsátott iratok, adatok alapján, a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.

A Kúriának a jelen perben előterjesztett felülvizsgálati kérelem alapján két kérdést kellett vizsgálnia. Elsőként azt, hogy az adóhatóság - a Fővárosi Bíróság által lefolytatott második bírósági eljárásban hozott ítélet nyomán megkezdett, de a Kúria döntése miatt felfüggesztett, majd a harmadik bírósági ítélet után ismét folytatott - új eljárása során követett-e el az ügy érdemére is kiható eljárási jogszabálysértést.

Felperes álláspontja szerint az érdemi jogszabálysértés abban állt, hogy az alperes 60 napon belül nem kezdte meg az új eljárást, csak ténylegesen később egy olyan időpontban, amikor az ismert események miatt éppen nem volt hatályban egyetlen határozat sem, ami az adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A 2007. október 30-án kelt jogerős másodfokú határozat az elsőfokú határozatot ugyanis helybenhagyta.

Az új eljárás 60 napon túli megkezdése az elsőfokú bíróság álláspontja szerint is jogellenes volt, de az ügy érdemére nem hatott ki.

Az alperes már a keresetlevélre tett nyilatkozatában valamint a felülvizsgálati ellenkérelmében is hivatkozott arra, hogy az Art. 92. § (4) bekezdésben foglalt 60 napos határidő betartására éppen a felperes magatartása miatt nem volt mód. Részletesen és tényszerűen bemutatta, hogy milyen intézkedéseket tett annak érdekében, hogy a felperest az új eljárás elrendeléséről értesítse és vele a vizsgálat megkezdése céljából felvegye a kapcsolatot. Az alperesen kívülálló ok, hogy a jogi képviselő első személyes megjelenésére csak 2012. március 20-án került sor.

A Kúria a felek között felmerült eljárási jogvitában az alperes álláspontját osztotta, ezért az elsőfokú bíróság ezzel érdemben egyező döntése is jogszerű. A megismételt eljárás elrendelése és annak tényleges megkezdése között valóban több hónap telt el, de az a felperes által állított jogkövetkezményt - az eljárás megszüntetését - nem vonhatta maga után. Helyesen utalt arra az alperes, hogy a két időpont között meghozott kúriai döntés, /a bíróság új eljárásra kötelezése/, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 32. § (2) bekezdésében rögzített felfüggesztést eredményezhette.

Az adóhatóság az eljárást tényegesen már csak akkor folytatta, amikor a harmadik peres eljárásban megszületett az ítélet, és ismertté váltak az új eljárás keretei, a kötelezés tartalma. Nem merült fel adat arra, hogy az adóhatóság felhatalmazás, bíróság általi kötelezés nélkül folytatott volna eljárást. Az egymást követő eljárások egybefüggő folyamatának vizsgálata alapján tehát nem róható az alperes terhére az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés.

A második vizsgálandó - már érdemi, tartalmi - kérdés az volt, hogy az új eljárást lezáró határozat megfelel-e az ítéleti utasításban foglaltaknak. A Fővárosi Törvényszék harmadik eljárásban meghozott ítélete indokolása valóban ellentmondásos. Az ítélet elején konkrétumokat is tartalmaz a kölcsönökre nézve, de az új eljárás szempontjai meghatározásánál már mellőzi azokat. Jelen ügyben az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóhatóság feladata az volt, hogy a „neki szóló” instrukciót hajtsa végre, melynek eleget is tett. A Kúria rámutat, hogy e jogkérdés helyes megítéléséhez az egész eljárást folyamatában kell nézni, az ítéletet a maga egészében kell vizsgálni. Az ítélet 2. oldal alulról harmadik bekezdése kifejtette, hogy a becslés jogalapja és módszere alkalmazása jogszerű volt. A 3. oldal első bekezdése rögzítette, hogy a bíróság milyen bizonyítékokat szerzett be és vett figyelembe. Az érdemi indokolás 4. oldal első bekezdése a pontos összegeket nevekhez rendezve rögzíti, azaz, hogy ki és mekkora kölcsönt nyújtott a felperesnek. Az ítélet külön kiemeli a felperes házastársát, akivel egy ideig közösen teljesítették a tagi befizetéseket. Mindehhez képest az új eljárásra adott utasítás általános, név nélkül utal a magánszemélyek által nyújtott kölcsönökre, továbbá megemlíti a házastársra jutó rész levonásának szükségességét.

A Kúria álláspontja szerint, amennyiben az iránymutatást összevetjük az ítélet többi részével, szövegösszefüggésbe helyezzük, akkor megállapítható, hogy a konkrét összegekre korlátozott iránymutatásnak megfelelően járt el az adóhatóság, ennél fogva az elsőfokú bíróság ítélete is jogszerű volt.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján a jogerős elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2015. február 12.

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