

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.574/2015/6.szám

A Kúria a Dr. Nagy Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: Horváthné dr. Nagy Ildikó) által képviselt felperes neve felperesnek a Dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság jogutódja alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. május 14. napján kelt 26.K.30.927/2014/48. számú jogerős ítélte ellen a felperes által 53. 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 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.30.927/2014/48. számú ítéletét az adóbírság tekintetében hatályon kívül helyezi, az alperes 2889255456 számú határozatát megváltoztatja, és az adóbírság összegét 45.440 (negyvenötezer-négyszáznegyven) forintra szállítja le. Egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

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

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A PKKB 21.P.90.136/1998/111. számú ítéletével a felperes javára a C. Rt. által fizetendő kártérítést és havi járadékot állapított meg. A felperes járadék felemelése iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2007. február 20. napján kelt 5.P.28.270/2005/7. számú ítéletével a havi járadékösszegek megjelölésével 2000. évre 2.486.412 forint, a 2001-2003. évekre 13.968.000 forint, a 2004-2006. évekre 16.596.000 forint megfizetésére kötelezte a C. Rt.-t, a 2007. évtől véghatáridő nélkül 506.500 forint havi járadékot állapított meg.

A felperes és az időközben felszámolás alá került C. Rt. között egyeztetés folyt a kártérítés és a járadék egyösszegű rendezéséről, majd 2009. szeptember 22-én Megállapodást kötöttek a felperest

megillető követelés 118.000.000 forintban történő egyösszegű kielégítéséről.

A felszámoló a felperes részére 2009. október 17-én 88.500.000 forintot fizetett ki, adóigazolást nem adott ki, a felperes által kezdeményezett peres eljárást követően a 25%-os adómértéknek megfelelő 29.500.000 forintot letétbe helyezte, az adóhatósághoz nem utalta át.

A felperes kérelmére a Fővárosi Bíróság 2009. október 29. napján 13/I. sorszámon akként egészítette ki ítéletét, hogy a 7. sorszámú ítéletben szereplő valamennyi járadékösszeg nettó összeget jelent, továbbá kijavította a rendelkező rész 2007. évtől esedékes járadék összegét havi 536.500 forintra.

Az egyösszegű kifizetés bruttóként, vagy nettóként való minősítésével összefüggésben mind a felszámoló, mind a felperes állásfoglalásokat kért. A felperes szerint nettó, a felszámoló szerint bruttó összeg került kifizetésre.

A felperes 2012. évben a 2009. évre vonatkozó önellenőrzésében egyéb jövedelmet vallott „kártérítés” megnevezéssel, 196.666.666 forint összegben, amely után 49.166.666 forint adófizetési kötelezettséget tüntetett fel. A felperes a bevallásban feltüntetett jövedelmet úgy számította ki, hogy a Megállapodás szerinti összeget 40%-os adókulccsal felbruttósította.

Az elsőfokú adóhatóság a 2009. évre szja adónemben bevallás utólagos vizsgálatára irányuló kiutalás előtti ellenőrzést folytatott felperesnél.

A pécsi 5204/7/A/16. szám alatti garázs megszerzésének igazolt költségét a felperes által vallottnál 421.400 forinttal alacsonyabb összegben fogadta el, és erre tekintettel a vallotthoz képest további 84.280 forint adófizetési kötelezettség állapítottak meg. A kártérítés egyösszegű megváltásának összegét a Megállapodás szerint fogadták el.

A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2009. évre szja adónemben 58.980.879 forint adókülönbözetet állapított meg, melyből adóhiány 84.280 forint, jogosulatlan igénylés 58.896.599 forint, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a 2889255156 számú határozatával az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy a jogosulatlan igénylés összege változatlanul 58.896.599 forint, az adóhiányé emelkedett 90.880 forintra.

A határozat indokolása szerint a Megállapodást az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdése alapján kellett tartalmi szempontból minősíteni. A Megállapodás nem

tartalmaz költségtérítésre vonatkozó, vagy adómentes részt, az adókötelezettség szempontjából a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban: Szja tv.) 73. § (4) bekezdés alapján a teljes jövedelem adóköteles, az adó mértéke pedig 25%, amelyet a felszámolónak kellett levonni.

A felperes keresetében mind az egyösszegű kifizetés, mind a garázs tekintetében kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

Indokolása szerint az alperesi határozat hatályon kívül helyezésére nem alkalmas a Fővárosi Bíróság kifizetést követően meghozott kiegészítő ítélete. A Megállapodás pontos szövegét és érdemi tartalmát az alperes nem vonta kétségbe, azok alátámasztják az Szja tv. 73. § (4) bekezdésében foglaltak megvalósulását. Az Szja tv. nem tartalmaz olyan szabályozást, amely a felperes által alkalmazott „bruttósítás” módszerének felelne meg. A felperes esetében havi járadékfizetési kötelezettség megváltására került sor, ezzel azonban nemcsak a kifizetés technikája változott meg, hanem a juttatás jogcíme is. Az egyes járadékelemek adójogi minősítését a Megállapodás megkötése során kellett volna a feleknek vizsgálni.

Kétségtelen, hogy az elmaradt járadékot illetően az adóhatóság nem tett megállapítást, ez azonban nem eredményez jogszabálysértést, hiszen erről nem is tehetett megállapítást, a Megállapodás alapján az egy összegű megváltás adójogi értékelését kellett elvégeznie. Az alperesi határozat jogszerűségét az sem befolyásolja, hogy az Szja tv. 73. § (4) bekezdése csak 2010. december 31-ig volt hatályban, hiszen a jövedelmet a felperes 2009. októberében megszerezte. A 2012. évi önellenőrzéssel a 2009. évi személyi jövedelemadó bevallást helyesbítette a felperes.

Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az alperes kezdeményezett a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. 26. § (1) bekezdés c) pontja szerinti belföldi jogsegélyt, amikor kérdéssel fordult a minisztériumhoz. Az eljárás nem eredményezte a Ket. kizárási szabályainak sérelmét, a feltett kérdések pedig a tényállás tisztázási kötelezettség teljesítését segíthették elő. A jogerős ítélet szerint az alperesi határozat nem állásfoglalásokon alapul, az alkalmazott jogszabályok megjelölése egyértelműen követhető.

Jogszerű volt az alperesi határozat az ingatlan (garázs) értékesítése tárgyában. Alperes rögzítette, hogy igazolt kiadásként mi fogadható el, és hangsúlyozta, hogy a felperes nem igazolt további költségeket. A vagyonszerzési illeték körében a felperes által kifogásolt 2.000 forint eljárási illetéket, a bírósági

ítéletben és a szerződésben foglalt tételeket figyelembe vette.

A jogerős ítélet indokolása szerint az alperes határozata az adóbírság és késedelmi pótlék mértéke körében is jogszerű volt: a figyelembe vett szempontokat rögzítette, értékelés alá vonta, hogy áll-e fenn méltányolható körülmény.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet.

Az eljárási jogszabálysértésként arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet indokolása követhetetlen, ellentmondó, nem derül ki, hogy az egyes kérdésekben milyen álláspontot képvisel, vagy csak a felek jogi álláspontját közli-e. Az elsőfokú bíróság döntése nem terjedt ki valamennyi kereseti kérelemre, miután a korábban beszerzett két NAV állásfoglalásra figyelemmel a felperes kérte a bírság kiszabásának mellőzését. A garázs vonatkozásában sincs indokolás arról, miért nem fogadta el, hogy az valójában nem adásvételi szerződés volt. Nincs indoklás az adó- és értékbizonyítvány tekintetében, mint bizonyítási indítványról sem.

A felülvizsgálati kérelem anyagi jogi szempontú indokolásában kiemelte, hogy a megítélt járadék a peres iratok mindegyike szerint nettó jellegű. Nem volt vitatott, hogy a megítélt járadék költségtérítő részt tartalmaz, a nettó bér, és a rendkívüli erőfeszítés pedig nem jövedelem: a költségtérítő rész és a nettó bér pedig egy összegű megváltás esetén is adómentes. Csak az adójogszabályok együttes alkalmazása vezethet az adóztatási alapelvek érvényesüléséhez, ez adja meg az adójogszabályok koherenciáját, a kiszámítható adóztatás követelményét. Jogszálysértő az az indoklás, hogy a járadék egy összegű megváltása megváltoztatta volna annak a jogcímét, és hogy a felbruttósítást csak a Megállapodás megkötése előtt lehet volna elvégezni. Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.668/2013/5. számú ítéletére.

Álláspontja szerint téves jogszabály alkalmazáshoz vezetett az is, hogy helytelenül és kiterjesztően értelmezték a Megállapodás 7. pontját, és nem vették figyelembe a 6. pontban foglaltakat.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A felperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.

A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül.

A Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet egymástól jól elhatárolható módon tartalmazza a tényállást, a felek előadásait és az elsőfokú bíróság értékelését tartalmazó indokokat, ezen okból nem tekinthető jogszabálysértőnek.

A Pp. adta törvényi keretekre tekintettel a garázs kérdését a Kúria a felülvizsgálati kérelemben előadottaknak megfelelően kizárólag eljárásjogi szempontból érintette. A jogerős ítélet 21. oldal harmadik bekezdése tartalmazza a garázs értékesítéséhez kapcsolódó kereseti kérelem elutasításának indokait. Kétségtelen, hogy az értékbizonyítványra vonatkozó felperesi indítvány kapcsán tételes indokok nem szerepelnek a jogerős ítéletben, azonban az is megállapítható, hogy a kereset elutasítása a további igazolt költségek hiányán alapult. Ebben az összefüggésben az elsőfokú bíróság mulasztása nem eredményezett hatályon kívül helyezést megalapozó jogszabálysértést.

Az adóbírság eljárásjogi vonatkozású kérdését a későbbiekben érinti a Kúria.

A felülvizsgálati kérelem Megállapodáshoz kapcsolódó előadásai kapcsán a Kúria elsődlegesen azt állapította meg, hogy a Kfv.V.35.668/2013/5. számú ítélet áfa kérdésében vizsgálta a bruttósítás kérdését, szja adónem kapcsán nem alkalmazható.

Az is megállapítható, hogy a felperest a C. Rt.-től megillető juttatások szja adózás szempontjából különböző tételekből tevődtek össze, amikor is valóban volt még relevanciája az (elmaradt) bér és költségtérítés elemeknek. Ez a relevancia azonban csak addig irányadó, amíg az egyes tételek kifizetésének jogcíme a jogerős ítéletek alapján megállapítható volt. Nem tévedett az elsőfokú bíróság amikor azt állapította meg, hogy a felbruttósítást csak a Megállapodás megkötése előtt lehetett volna elvégezni.

A Megállapodás 3) pontja a csődeljárásról, a felszámolási eljárásról szóló 1991.évi XLIX. tv. 58.§ (3) bekezdésére hivatkozva tartalmazza, hogy amennyiben nem állapodtak volna meg a járadékjellegű követelések egy összegben való kielégítésében, a felszámoló a felperes javára egyszeri díjú járadékbiztosítási szerződést kötött volna. A Megállapodás megkötését megelőző egyeztetés során a szerződő felek a járadékjellegű követelés különböző jogcímeit összevonták, a felperes a felszámolóhoz címzett, 2009. február 5-én kelt igénybejelentésében maga sem különítette el az adózó és adómentes tételeket, követelését egyetlen összegben határozta meg. A Megállapodás 6) pontja szerint a 3) pontban rögzített, az elmaradt járadékot is magában foglaló egyösszegű összeg kifizetését követően a felperes a követelést kiegyenlítettnek ismerte el. A 7) pont alapján az Szja tv. 73.§ (4)

bekezdés szerinti adó megállapításáról és kifizetéséről a felszámolónak kellett gondoskodni.

A Megállapodás felülvizsgálati kérelemben is hivatkozott 6) és 7) pontjainak együttes értelmezése folytán a felperes álláspontjával szemben az állapítható meg, hogy a Megállapodás megkötését követően a kifizetésre már csupán egyetlen jogcímen kerülhetett sor: az Szja tv. 73.§ (4) bekezdése szerint adózó jövedelemként. A jogcím megváltozása következtében tehát valóban nem kellett tekintettel lennie az elsőfokú bíróságnak a Fővárosi Bíróság kiegészítő ítéletére.

Az Szja tv. 2009. október 17-én, a jövedelem megszerzésének időpontjában hatályos 73.§ (4) bekezdése szerint a magánszemélyt csőd, felszámolás, végelszámolás keretében megillető tartásdíj, életjáradék, kártérítési járadék és más hasonló járadékjellegű követelés, valamint a magánszemélyt megillető, a jövedelmet helyettesítő felelősségbiztosítási kártérítés egy összegben való megváltása esetén a kifizetett összeg teljes egészében jövedelem, és az adó mértéke 25 százalék, azzal, hogy a jövedelem utáni adót a kifizető állapítja meg, vonja le, és fizeti be.

Az Szja tv. ezen rendelkezése alapján a felperes részére a Megállapodás alapján kifizetendő összeg egésze (118.000.000 forint) volt a jövedelem, amely után a 25%-os jövedelemadót (29.500.000 forint) a kifizetőnek le kellett vonni. Az Szja tv. rendelkezéseit nem írja felül az sem, hogy a kifizető „részletként” utalt, különös tekintettel arra, hogy azt további kifizetések nem követték. A felperes felülvizsgálati kérelme a Megállapodás alapján kifizetett jövedelem adójogi minősítése körében alaptalan volt.

Alaposnak ítélte ugyanakkor a Kúria a Megállapodáshoz kapcsolódóan megállapított jogosulatlan igényléshez rendelhető adóbírságot érintő felülvizsgálati kérelmet.

Az Art. 171.§ (1) bekezdés alapján az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. Az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.

A jogerős ítélet részletesen ismertette a felperes, az alperes és a felszámoló kifizetés adójogi minősítéséhez kapcsolódó megkereséseit, a kapott válaszokat. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben döntött az adóbírságról és a késedelmi

pótlékról, és a döntés során eljárásjogi jogszabálysértést nem követett el, továbbá a tájékoztatások tartalmát a Megállapodáshoz kapcsolódó adófizetési kötelezettség minősítése szempontjából megfelelően értékelte. Tévedett azonban akkor, amikor a felperes eljárását, a többirányú megkereséseket, a kifizető bizonytalankodását nem tekintette az Art. 171.§ (1) bekezdés alkalmazása során figyelembe vehető, a felperestől elvárható körülményt igazoló körülménynek. A Kúria értékelése szerint mindezek a Megállapodáshoz kapcsolódó adóbírság kiszabásának mellőzésére adtak okot.

Mindezekre tekintettel a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet a Megállapodáshoz tartozó jogosulatlan igénylés után megállapított adóbírság körében hatályon kívül helyezte, és az alperes határozatát megváltoztatva az adóbírság összegét kizárólag a garázshoz rendelt 45.440 forintra szállította le, és egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A peres felek részleges pernyertességét a felülvizsgálati eljárásban az alperes javára mutató arányban állapította meg a Kúria és erre figyelemmel rendelkezett a perköltségről a Pp. 81.§ (1) bekezdésének megfelelően. Az elsőfokú perköltséget a jogerős ítéletnek megfelelően viseli a felperes.

A részleges pernyertességi arányoktól függetlenül az állam viseli a felülvizsgálati eljárási illetéket a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14.§-ának megfelelően, tekintettel a felperes és az alperes személyes illetékmentességére. A kereseti illetéket a jogerős ítéletnek megfelelően szintén az állam viseli.

Budapest, 2016. február 25.

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