

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
26.K.31.370/2015/27.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a ... Ügyvédi Iroda (fél címe 2, ...) által képviselt **felperes neve** (...), dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága** (...) alperes ellen, adóügyben hozott - a 3144734817 számú határozattal módosított 2889248322 számú - közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében, a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság 2015. február 12. napján kelt Kfv.I.35.393/2014/12. számú végzésével elrendelt új eljárásban meghozta a következő

í t é l e t e t:

A bíróság az alperes 2015. július 22. napján kelt 3144734817 számú határozattal módosított, 2012. december 7. napján kelt 2889248322 számú határozatát - a 3471640089 számú elsőfokú határozat rendelkező részének II-VI. pontjára is kiterjedően - akként változtatja meg, hogy a 2006. évre vonatkozó adómegállapítási jog elévülése miatt ezen adóvételre személyi jövedelemadó adónemben sem felperes terhére, sem javára adókülönbözetet nem állapít meg, egyúttal elrendeli a felperes terhére a határozattal a 2006. évre személyi jövedelemadó adónemben megállapított adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését és mellőzi a felperest személyi jövedelemadó adókülönbözet és adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelező határozati rendelkezést.

A kereseti illetéket az alperest megillető személyes illetékmentesség folytán az állam viseli.

Kötelezi a bíróság az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperes részére 350.000,- Ft (azaz Háromszázötvenezer forint) perköltséget.

Az ítélet ellen fellebbezésnek nincs helye.

I N D O K O L Á S

Az ... (a továbbiakban: APEH) számú megbízólevele alapján felperesnél a 2002-2006. évekre kiterjedően személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folyt, amelynek megállapításai alapján hozott 3700301389 számú elsőfokú határozat megsemmisítéséről rendelkező, az APEH ... 2009. február 6. napján kelt 1559650564 iktatószámú határozata folytán új eljárás folyt. Az új eljárásban az APEH ... 2010. július 2. napján kelt 3632919269 számú határozatát a felperes fellebbezése folytán eljáró ... a 2010. november 25. napján kelt 4137287776 számú másodfokú határozattal megsemmisített és új eljárást rendelt el. Az új eljárásra vonatkozóan meghatározta, hogy a határozatot valamennyi vonatkozó jogszabályi rendelkezésnek megfelelően kell kiadmányozni, a tényállás feltárásához felhasználható a korábbi ellenőrzések iratanyaga, elvégezhető minden olyan eljárási cselekmény, amely a gazdasági események körülményeinek tisztázásához, a bevallásban szerepeltetett adatok valóságtartalmának vizsgálatához szükséges, az eljárási jogszabályokat maradéktalanul be kell tartani. A másodszor megismételt eljárásban a ... (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) ... számú, új eljárásra utasított

vizsgálat folytatásához kiadott megbízólevele alapján folyt az ellenőrzés, a megbízólevél a 2005. és 2006. év vonatkozásában, személyi jövedelemadó adónemre kiterjedően rendelte el a vizsgálatot. Az ellenőrzés megállapításait a 2012. július 6. napján készült 2465147960 számú jegyzőkönyv tartalmazza. Az ellenőrzés eredménye alapján az elsőfokú adóhatóság a 2012. szeptember 25. napján kelt 3471640089 számú határozatával a 2005. évre elévülés miatt megállapítást nem tett, a 2006. évre felperes terhére 39.677.530,- Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyet teljes egészében adóhiánynak minősített, s az adóhiány után 19.838.765,- Ft adóbírságot szabott ki és 19.095.145,- Ft késedelmi pótlékot számított fel. Felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2012. december 7. napján kelt 2889248322 számú határozatával a 3471640089 számú elsőfokú határozatot helybenhagyta. A felperes kereseti kérelmet nyújtott be az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatára, a keresetlevél bírósághoz felterjesztése előtt, 2013. március 5. napján az alperes hivatalból eljárva a 2889248915 számú határozatával rendelkezett a jelen per tárgyát képező határozattal összefüggésben 180.000,- Ft adókülönbötetet, továbbá ezen megállapítás után kiszabott 90.000,- Ft adóbírság, valamint felszámított 86.627,- Ft késedelmi pótlék vonatkozásában az adóvégrehajtáshoz való jog megszüntetéséről, így az alperes a végrehajtást 39.497.530,- Ft adókülönbötetre és ahhoz kapcsolódó 19.748.765,- Ft adóbírságra, valamint 19.008.518,- Ft késedelmi pótléokra korlátozta.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2014. február 14. napján kelt 26.K.30.676/2013/23. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárva a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a 2015. február 12. napján kelt Kfv.I.35.393/2014/12. számú végzésével a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.30.676/2013/23. számú ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, az új eljárásra vonatkozó iránymutatásként meghatározta, hogy „az elsőfokú bíróságnak a felperes valamennyi, törvényes határidőn belül, a Pp. 335/A. § (1) bekezdésének megfelelően előterjesztett érdemi kereseti indokát újlag vizsgálni kell, követve az elévült időszak vagyonszerűségére és a bizonyítás szabadságára vonatkozó szempontokat, figyelembe véve az Art. 164. §-a szerinti adóhatósági határozat indokait. Az elsőfokú bíróságnak - a Pp. 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján - lehetősége van az alperesi határozat megváltoztatására”.

A Kúria végzésével elrendelt új eljárás során, azaz jelen perben az alperes a 10. sorszámú előkészítő irat mellékleteként benyújtotta a 2015. július 22. napján kelt 3144734817 számú módosító határozatot, amelyben saját hatáskörben hivatalból az elsőfokú határozatot megváltoztatta és a felperes terhére a 2006. évre személyi jövedelemadó adónemben 36.977.530,- Ft adókülönbötetet állapított meg, amely teljes egészében adóhiány, erre figyelemmel 18.488.765,- Ft adóbírságot szabott ki és 17.785.392,- Ft késedelmi pótlékot számított fel, továbbá elrendelte 2.700.000,- Ft személyi jövedelemadó adókülönbötetet és adóhiány, 1.350.000,- Ft adóbírság és 1.309.753,- Ft késedelmi pótlék törlését.

A felperesnek a 2005. évben munkáltatói adómegállapítás szerint 856.000,- Ft más önálló tevékenységből származó jövedelme volt, amely után - a családi kedvezményre is figyelemmel - 58.080,- Ft adófizetési kötelezettsége keletkezett, mely adót a munkáltató levonta. A 2006. évben a felperes saját maga nyújtotta be adóbevallását, amelyben 1.440.000,- Ft más önálló tevékenységből származó jövedelmet vallott, amely után 259.200,- Ft adófizetési kötelezettsége keletkezett, amely adót a kifizetők levonták felperestől. Az ellenőrzés során a revízió vizsgálta, hogy a felperes adózott jövedelme és az igazoltan megszerzett adómentes bevétele a kiadásokkal, vagyongyarapodással milyen arányban állt. A revízió vagyonszerűséget állított fel, amelyet az alperes a módosító határozatban - a felperes felesége, **I.személy** vonatkozásában a 2002-2006 évekre vonatkozóan felállított vagyonszerűség és a Kúria Kfv.I.35.393/2014/12. számú végzésében foglalt megállapítások

alapján - ismételten levezetett. Ennek során figyelembe vette a felperesnek a ... Banknál vezetett ... számú forintszámlájára és a ... számú euro folyószámlájára teljesített ki- és befizetéseket. A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szjtv.) 5. § (1)-(3) bekezdése szerint a jövedelem megállapítása során a bevételt és a költséget forintban kell meghatározni, ezért az euróban történt készpénzbefizetéseket és készpénzfelvételeket a revízió, s az alperes a módosító határozatban is forintra számította át. A módosító határozat során **I.személy** tekintetében elkészített vagyonmérlegben a feleségnél fennálló forrástöbbletet az alperes a felperesi forráshiány keletkezésének időpontjában átvezette, továbbá a 2002. évtől a felperesre nézve felállított vagyonmérlegben a korábban figyelembe nem vett tételeket (így a ... Bankba teljesített készpénz befizetések és készpénz felvételek összegeit, az **I.Kft.** részére 2005. augusztus 6-án nyújtott 500.000,- Ft tagi kölcsönt, a 2006. február 14-én nyújtott 550.000,- Ft tagi kölcsönt, míg 2006. június 10-én az **I.Kft.** részéről 1.050.000,- Ft tagi kölcsön visszafizetését) beszámította, így a felperesnél 2005. december 31. napján rendelkezésre álló, 2006. évre átvihető összeg 11.073.853, - Ft volt. A felperes a 2006. évben 276.400,- Ft családi pótlék, 5.697.806,- Ft feleségétől kapott összeg és 1.050.000,- Ft tagi kölcsön visszafizetéséből eredő bevétellel, azaz összesen 7.024.206,- Ft bevétellel rendelkezett. A felperes által benyújtott adóbevallás alapján a más nem önálló tevékenységből származó 1.440.000,- Ft jövedelmet a készpénzforgalmi mérleg nem tartalmazza, mivel azt a felperes bankszámlára utalással kapta meg. A 2006. évben a felperesnél kiadásként merült fel az **I.Kft.**-től 2005. december 27-én kapott 7.000.000,- Ft rövidlejáratú kölcsön 2006. január 10-én történt visszafizetése, a **II.Kft.** részére 2006. évben készpénzben nyújtott két tagi kölcsön összesen 2.400.000,- Ft összege, a **III.Kft.**-nek 2006. december 18-án nyújtott 3.100.000,- Ft összegű tagi kölcsön, az **I.Kft.** törzstőkéhez viszonyított 20 százalékos üzletrésének 5.450.000,- Ft összegű, 2006. február 14-én készpénzben megfizetett vételára, az **I.Kft.** törzstőkéhez viszonyított 15 százalékos üzletrésének 4.087.500,- Ft összegű, 2006. március 22-én készpénzben megfizetett vételára. A 2006. évben kiadásként került figyelembe vételre a **I.Inc.** részére a 2005. december 6-án kelt üzletrész adásvételi szerződés alapján a vételár nem átutalással teljesített 24.300.000,- Ft összegű része. Az üzletrész adásvételi szerződés alapján a felperes megvásárolta a **I.Inc.** társaságtól annak a **III.Kft.**-ben meglévő, 2.400.000,- Ft névértékű (80 százalékos) üzletrészt 169.400.000,- Ft vételáron, amelyet 2006. március 10. és 2006. december 10. között a szerződés szerinti ütemezésben kellett megfizetni. A felperes 2006. március 1., 2006. június 8. és 2006. szeptember 1. napján átutalt összesen 145.100.000,- Ft összeget, amely a készpénzforgalmi mérlegnek - az átutalásra figyelemmel - nem képezi részét. Ugyanezen szerződés keretében a felperes megállapodott a **III.Kft.** másik tagjával, **II.személy**, hogy megvásárolja a tulajdonát képező, a **III.Kft.** törzstőkéjének fennmaradó 20 százalékos üzletrészt névértéken, 600.000,- Ft vételáron. A szerződés szerint **II.személy** külön bejegyzési engedélyt helyez ügyvédi letétbe a felperes javára, amely akkor kerül átadásra, amikor a felperes a **I.Inc.** és **II.személy** részére az összesen 170.000.000,- Ft összegű tartozást hiánytalanul megfizeti. A **II.személy** kötött adásvételi szerződés 2006. szeptember 6-án került benyújtásra a Fővárosi Cégbíróshoz, mely időpontig a felperes 145.100.000,- Ft-ot utalt át az eladó **I.Inc.** részére, ezért a fennmaradó 24.300.000,- Ft 2006. szeptember 6. napjával, azaz az üzletrész átruházási szerződés cégbíróshoz történt benyújtásával a felperes készpénzes kiadásaként lett figyelembe véve.

A felperesnél a 2006. évben további kiadásként merült fel a **III.Kft.** pénztárába 2006. szeptember 20-án teljesített 21.000.000,- Ft befizetés, amelyre az 1/2006. (IX. 20.) számú taggyűlési határozat alapján pótbefizetés címén került sor. Felperes a **III.Kft.**-től 2006. szeptember 1-jén 37.500.000,- Ft kölcsönben részesült, amelynek évi 8 % mértékű kamatát negyedévente kell megfizetnie készpénzben. A **III.Kft.**-nél folytatott kapcsolódó vizsgálat során a főkönyvi kivonatból megállapítást nyert, hogy a felperes a 2006. évre esedékes kamatfizetési kötelezettségének két részletben tett eleget, 2006. november 1-jén 250.000,- Ft-ot és 2006. december 18-án 750.000,- Ft-

ot fizetett be készpénzben a pénztárba, amelyek felperes készpénzes kiadását képezik a kronologikus készpénzforgalmi mérlegben. Felperesnél a ... hrsz. alatt nyilvántartott, természetben ... sz. alatt található ingatlan megvásárlásával kapcsolatosan 4.000.000,- Ft készpénzben teljesített kiadás merült fel a 2006. augusztus 31. napján kelt adásvételi szerződés alapján foglaló és vételár-előleg címen. A felperes vételi joggal biztosított kölcsönt nyújtott **III.személy** magánszemély részére a 2006. február 28. napján kelt szerződés alapján, 5.336.000,- Ft összegben. A kölcsön visszafizetésének hiányában a felperes élt vételi jogával, s a kölcsön összege és a vételi joggal biztosított ingatlan értéke közötti 805.908,- Ft különbséget 2006. június 1-jén készpénzben ügyvédi letétbe helyezte. Ebből következően 2006. február 28. napján 5.336.000,- Ft, 2006. június 1. napján 805.908,- Ft készpénzes kiadás került a készpénzforgalmi mérlegbe. Készpénzes kiadásként került feltüntetésre továbbá 623.544,- Ft életbiztosítási díj, 988.272,- Ft megélhetési kiadás és a felperes bankszámlájára teljesített 47.227.196,- Ft készpénzbefizetés.

A 2006. évre vonatkozóan a 2005. december 8-ai ... megjelölésű 43.535.340,- Ft összegű jóváírás nem képez készpénzes kiadást vagy bevételt. 2006. december 18-án és 2006. december 20-án **IV.személy** érkezett 250.000,- Ft és 650.000,- Ft átutalás - felperesi nyilatkozat szerint családi kölcsön visszafizetése -, amely szintén nem készpénzes bevételt. A felperes hivatkozott további tételre, amely nem nyert hitelt érdemlő igazolást, így nem képezte a készpénzforgalmi vagyonszámla részét. Ilyen hivatkozás a ... Ltd.-vel 2003. december 20-án kötött üzlet rész adásvételi szerződés, amely szerint a felperes 100.000.000,- Ft vételáron értékesítette a **II.Kft**-ben, valamint a **IV.Kft**-ben fennálló 50, illetve 100 %-os tagi részesedéseit. A ... Ltd. sem közvetlenül, sem közvetve nem szerzett tulajdont a szálloda beruházást megvalósító **III.Kft**-ben, ezáltal nem volt olyan gazdasági, üzleti érdek, amely indokolta volna, hogy pénzeszközöket biztosítson a felperesnek azért, hogy azt pótbefizetésként a **III.Kft**-nek befizesse.

Az elfogadott bevételek és kiadások alapján a felperes kiadásai, illetve a vagyongyarapodásra fordított összegek meghaladták a bevallott, illetve a bevallási kötelezettség alá nem eső, igazoltan megszerzett adómentes bevételeinek összegét, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109. § (1) bekezdése alapján becslési eljárás lefolytatására került sor a személyi jövedelemadó tényleges alapjának megállapítására. Az alperes a módosított másodfokú határozatában megállapította, hogy a felperes 2006. évi nyitó tétele 11.073.853,- Ft, 2006. évi bevétele 7.024.206,- Ft, 2006. évi kiadása 120.868.420,- Ft, így az alperes a megállapított 102.770.361,- Ft többletjövedelmet egyéb jövedelemként adózás alá vonta, így a kifizetők által levont adóelőlegre és a számított adóra figyelemmel a felperes terhére 36.977.530,- Ft adókülönböt állapított meg, továbbá az adóhiány 50 %-ának megfelelő mértékű adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. A határozati adómegállapítások és jogkövetkezményei az Art. 109. § (1) és (3) bekezdésében, 165. § (1)-(3) bekezdésében, 170. § (1) és (2) bekezdésében, 171. § (2) bekezdésében, 178. § 3. pontjában, az Szjtv. 1. § (3) bekezdésében, 15. §-ában és 28. § (3) bekezdésében foglalt rendelkezéseken alapulnak.

Az alperes a másodfokú határozatot 2012. december 7. napján kiadmányozta. A felperes jogi képviselője a 2012. december 10-én kelt, az elsőfokú adóhatósághoz 2012. december 11-én érkeztetett 3473285749 iktatószámú levelében bejelentette, hogy ügyvédi irodája meghatalmazása megszűnt. Ezt követően ... ügyvéd a 2012. december 12-én kelt 3473288850 iktatószámú levélben, amelyet az elsőfokú adóhatóság 2012. december 13. napján érkeztetett, bejelentette, hogy a felperes képviselőjét a továbbiakban a dr. ... Ügyvédi Iroda látja el, leveléhez csatolta a 2012. december 12. napján kelt meghatalmazását. Az elsőfokú adóhatóság a 2012. december 10. napján kelt 3471664467 iktatószámú levelével intézkedett a másodfokú határozat felperes részére történő kézbesítésére, valamint értesítette a felperest, hogy a részére történő kézbesítéssel egyidejűleg a

meghatalmazott részére is megküldte a határozatot, s a kézbesítés joghatásai az első kézbesítés időpontjában állnak be. Az egyidejű kézbesítésre az elsőfokú adóhatóság a 2012. december 10. napján kelt, 3471664478 iktatószámú átiratával intézkedett, a ... Ügyvédi Iroda részére postai úton megküldte az alperesi határozatot, amelyet a címzett 2013. január 3. napján vett át. A másodfokú határozatot személyes kézbesítés útján 2012. december 13-án a felperes otthontartózkodó, kiskorú - 14. életévet betöltött - lánya vette át. A személyes kézbesítést követően az adóhatóság 2012. december 18. és 2012. december 21. napján a felperes képviselőjét újonnan ellátó ügyvédi iroda részére kísérelt meg személyes kézbesítést, amely nem vezetett eredményre, mivel a címzett a megkeresés időpontjában nem volt elérhető. A felperes jogi képviselője a 2012. december 19. napján kelt, az alperes részére címzett levelében kifogásolta a határozat 2012. december 13-án a felperes kiskorú lánya részére történő átadását és kérte a határozat szabályszerű kézbesítését. Dr. ... a 2012. december 20-án kelt, általa 2013. január 2-án átvett levéllel került tájékoztatásra a határozat kézbesítéséről.

A felperes kereseti kérelmet nyújtott be a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatára, amelyben kérte elsődlegesen alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárás lefolytatására utasítását, másodlagosan az alperesi határozat megváltoztatását, továbbá alperes kötelezését a perköltség viselésére. Kereseti kérelmének indokaként előadta, hogy az alperes határozata sérti az Art. 104. § (1) bekezdését, 108. § (2) és (9) bekezdését, 97. § (4) és (6) bekezdését, 138. §-át, valamint ez utóbbira tekintettel sérül az Art. 5. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontja és 50. § (6) bekezdése. Felperes álláspontja szerint az alperes nem tisztázta a becslés jogalapjára vonatkozó tényállást, csak formálisan tett eleget az indokolási kötelezettségének, a kötelezés ellenére a korábbi iratanyagok vizsgálata nem valósult meg maradéktalanul, az alperesi határozat az Art. 138. §-ába, valamint a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjába ütközik. A felperes hivatkozott arra, hogy a banktitoknak minősülő adat törvényes kiértékelés hiányában nem szerezhető be, a törvénybe ütköző módon beszerezett bizonyítékra tényállítást nem tehető. A **I.Inc.** társasággal és ... kapcsolatban a felperes álláspontja szerint az adóhatóság feltételezésen alapuló megállapítást tett, a vagyonmérleg elkészítéséhez felhasznált adatokat nem bizonyította. A felperes előadta az egyes ügyletekkel kapcsolatos álláspontját is. **I.személy** vonatkozásában kifejtette, hogy az Art. 108. § (2) és (9) bekezdésének sérelmével nem került sor a törvényben előírt bizonyítási eljárásra, a kapcsolódó vizsgálat lefolytatására, e körben hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.391/2011/5. számú ítéletében foglaltakra. Felperes álláspontja, hogy a **I.személy** által rendelkezésre bocsátható pénzeszköz nem került jogszerűen megállapításra, mivel sem a jegyzőkönyv, sem az alperesi határozat nem indokolja, hogy a felperes a feleségétől mikor, mekkora pénzüsszeget kaphatott és mi a konkrét indoka. E hiányosság okán a felperessel becslés alkalmazására nem kerülhetett volna sor. Kifogásolta, hogy **I.személy** befektetési számláinak egyenlegei becsatolásra kerültek, azonban indokolással azok tartalma sem lett elutasítva. Felperes hangsúlyozta, hogy **I.személy** jövedelmei a bérjövödelmeken felül nem kerültek megvizsgálásra. Felperes hivatkozott arra, hogy ... magánszemélytől 2005. december 2-án 20.000.000,- Ft kölcsönt kapott, az erre vonatkozó iratot becsatolta, azonban e kölcsönt érdemben nem vizsgálták, s a vagyonmérlegbe nem vették számításba, sem a jegyzőkönyv, sem a határozat nem tartalmaz erre vonatkozó megállapítást, így sérült az Art. 5. § (1) bekezdése, a Ket. 2. § (3) bekezdése és 50. § (6) bekezdése, valamint az Art. 97. § (6) bekezdése, mivel az adózó javára szolgáló tényeket is fel kell tární. Az életbiztosítási díjakkal kapcsolatban kifogásolta, hogy a felperes és felesége nyilatkozata ellenére az adóhatóság indokolatlanul nem szerepeltette a megélhetési költségek között, ezáltal sérült az Art. 104. § (1) bekezdésében és 97. § (4) bekezdésében foglalt rendelkezés is. A felperes kifejtette, hogy a **II.Kft.**, a **III.Kft** részére nyújtott tagi kölcsön és **III.személy** részére biztosított kölcsön vonatkozásában tett

megállapításokat nem támasztja alá a jegyzőkönyv egyetlen melléklete sem, így az adóhatóság megállapításai ellenőrizhetetlenek, sérült az Art. 104. § (1) bekezdése, 97. § (4) bekezdése és 108. § (2) bekezdése, továbbá a kapcsolódó vizsgálatokkal összefüggésben az Art. 92. § (11) bekezdése is, mivel nem kapott szabályszerű értesítést a kapcsolódó vizsgálatról, illetve annak befejezéséről. A **I.Ltd** kapcsán ... tanúként történő meghallgatásával összefüggésben az Art. 100. § (1) bekezdés sérelmére hivatkozott. Végezetül hivatkozott a vagyonmérleg egyéb hibáira, például kifogásolta, hogy sem a jegyzőkönyvből, sem a határozatból nem állapítható meg, hogy a megélhetési költségek miért 50-50 %-os arányban kerültek megosztásra. Előadta, hogy az **I.Kft.**-nek nyújtott tagi hitel visszafizetésre került, a gépkocsik vételára vonatkozásában fenntartotta korábbi nyilatkozatait, a pénzfelvételekről pedig csatolta a ... Banktól származó bankkivonatot. A felperes az alapeljárásban a per első tárgyalásán benyújtott előkészítő iratában, valamint szóbeli nyilatkozatában hivatkozott a másodfokú határozat jogszerűtlen kézbesítésére, azzal kapcsolatban kézbesítési vélelem megdöntésére irányuló kérelmére, valamint felüyeleti intézkedés iránti kérelmére, s a jogszerűtlen kézbesítéssel kapcsolatos kifogást jelen perben is fenntartotta. Álláspontja szerint a másodfokú határozatnak az otthontartózkodó kiskorú gyermek részére 2012. december 13-án történő átadása szabálytalan kézbesítés, s „Az adózónak való kézbesítéssel egyidejűleg a jogi képviselő részére is meg kellett volna kísérelni a kézbesítést, azonban a két kézbesítésre egyidejűleg nem került sor, ezáltal is jogszabályellenes a kiskorú lány részére történő kézbesítés. Kizárólag a januári postai kézbesítés az, ami jogszerű ...” (alapeljárás, 7. ssz. tárgyalási jegyzőkönyv 2. oldal), azonban a 2006. év tekintetében ekkorra elévülés következett be, így adómegállapítást 2006. évre sem tehetett volna az adóhatóság. Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság saját jogszabálysértésének elismerésével a végrehajtást korlátozta, így e jogszabálysértés miatt is kéri a határozat megsemmisítését. Az új eljárásban a kereseti kérelemben előadottakat továbbra is fenntartotta, hangsúlyozottan hivatkozott az Art. 124. § (7) bekezdésének megsértésére, az Art. 124. § (7) bekezdésének értelmezése körében utalt a Kúria Kfv.I.35.549/2014/5. számú végzésére.

Az alperes érdemi ellenkérelmében a határozatban foglaltakat fenntartotta és kérte a megalapozatlan kereseti kérelem elutasítását, álláspontja szerint a határozata nem jogszabálysértő.

A felperes az új eljárásban az alperes módosító határozata ellen is keresetlevelet nyújtott be, előadta, hogy a jogszabálysértések, így a tényállás felderítetlensége, az eljárási szabályok súlyos megsértése, az Art. 164. § (5) bekezdésének és 135. §-ának sérelme, 108. § (2) bekezdésének és 140. §-ának sérelme továbbra is fennáll, emellett az alperes a módosító határozattal megfosztotta a felperest a jogorvoslati jog gyakorlásától, sérült az Art. 1. § (3) bekezdése, a Ket. 1. §-a és 2. §-a, s továbbra is vitatta a felperes felesége kapcsán tett megállapításokat, fenntartotta a kapcsolódó vizsgálat hiánya folytán fennálló alperesi mulasztásra hivatkozását.

Az alperes a módosító határozat ellen benyújtott kereseti kérelemre vonatkozó nyilatkozatában kifejezte, hogy a Kúria Kfv.I. 35.393/2014/12. számú végzésében foglaltak figyelembe vételével járt el, a határozata jogszerű.

A bíróság a módosító határozat alapján a pert részben, a módosító határozattal törölt adókülönbözlet és jogkövetkezmenyei tekintetében megszüntette (16. ssz. tárgyalási jegyzőkönyvbe foglalt végzés I.), s a határozat jogszerűségét a módosított határozat vonatkozásában vizsgálta.

A felperes keresete - az alábbiak szerint - **megalapozott**.

A bíróság a felperes keresetlevele, az alperes ellenkérelme, a felek által a tárgyalásokon tett szóbeli nyilatkozatok, a felek által becsatolt írásbeli dokumentumok, a tanúmeghallgatások és a

rendelkezésre álló közigazgatási iratok alapján megállapított tényállásból kiindulva a következőkre alapozta döntését.

A bíróság az adóügyben hozott közigazgatási határozatot a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 324. § (2) bekezdésének a) pontjában, valamint az Art. 143. §-ában foglalt rendelkezés alapján vizsgálja felül, a Pp. XX. fejezete szerinti eljárásban, azaz az alperes határozatának jogszerűségét, az eljárási és az anyagi jogi szabályoknak való megfelelést vizsgálja. Ennek során a Pp. 339/A. §-a értelmében a határozathozatalkor fennálló tények és alkalmazandó jogszabályok figyelembevételével, a Pp. 213. § (1) bekezdésének és 215. §-ának rendelkezése alapján a kereseti kérelem és az ellenkérelem keretei között, a Kúria Kfv.I.35.549/2014/5. számú végzésében foglaltakra figyelemmel a bíróság a következőket értékelte.

Közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálatát az ügyfél, illetve a reá vonatkozó rendelkezés tekintetében az eljárás egyéb résztvevője kérheti jogszabálysértésre hivatkozással. A Legfelsőbb Bíróság Kúria által is fenntartott 1/2011. (V. 9.) KK véleménye értelmében a kereseti kérelemben a felperes hivatkozhat anyagi és eljárási jogszabálysértésre, továbbá arra is, hogy a közigazgatási határozat meghozatala során alkalmazott jogszabályt tévesen értelmezték. A Pp. 339. §-ának (1) bekezdése alapján eljárási jogszabálysértés miatt a közigazgatási határozat hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha az eljárási jogszabálysértés az ügy érdemére is kihat.

A perbeli ügyben a bíróságnak a Pp. 339/A. §-a és az Art. 143. §-a és alapján a tényállás vonatkozásában - a kereseti kérelem és az alperesi ellenkérelem keretei között, a Kúria Kfv.I.35.549/2014/5. számú végzésében foglaltakra figyelemmel - abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy az adóügyi határozat megfelelt-e a meghozatala idején az ügyre irányadó anyagi és eljárási jogszabályoknak. Vizsgálni kellett, hogy a felperes által hivatkozott, a kézbesítésre, a fellebbezés elbírálására, a tényállás tisztázási kötelezettségre, a bizonyításra és a bizonyítékok értékelésére vonatkozó eljárásjogi rendelkezések sérelme megvalósult-e, a becslés alkalmazására megalapozottan került-e sor, a készpénzforgalmi vagyონmérleg kellően bizonyított tételeket tartalmaz-e, a végrehajtási jog korlátozása megvalósít-e hatályon kívül helyezést megalapozó jogszabálysértést. Eljárásjogi jogszabálysértés megvalósulása esetén azt is vizsgálni kellett, hogy az kihatott-e az ügy érdemére.

Az Art. 124. § (7) bekezdése 2012. december hónapban hatályos rendelkezése értelmében az adóhatósági irat - a meghatalmazott képviselő mellett - a meghatalmazott képviselővel rendelkező adózó részére is kézbesíthető. Ilyen esetben az iratot az adózó, valamint a meghatalmazott részére ugyanazon a napon kell postára adni. Ha az irat az adózó és a meghatalmazott részére is kézbesítettnek minősül, úgy a kézbesítés joghatásai az első kézbesítés időpontjában állnak be.

A jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 15. § (1) bekezdése alapján a jogszabályi rendelkezést - ha jogszabály eltérően nem rendelkezik - a hatálybalépését követően keletkezett tényekre és jogviszonyokra, valamint megkezdett eljárási cselekményekre kell alkalmazni.

Az Art. 164. § (1) bekezdése értelmében 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 bíróság elsőként a kézbesítés körében tett felperesi hivatkozást és azzal összefüggésben az elévülési kifogást vizsgálta. A kézbesítéssel összefüggésben a Kúria a Kfv.I.35.393/2014/12. számú

végzésében (6. oldal második bekezdés) rögzítette, hogy „A felülvizsgálati kérelem 6.a-c/ pontjai - kézbesítés, jegyzőkönyvi mellékletek, becslés alkalmazhatósága - a kereseti indokokat ismételték meg, azoktól eltérő, az elsőfokú bíróság által megsértett jogszabályokat a Pp. 212. § (2) bekezdésének megfelelően megjelölő, a jogerős ítéletre vonatkozó részletes okfejtést a felperes nem adott elő. Ennek okán a Kúria a jogerős ítélet ezen elemeinek részleteiben érdemben nem vizsgálódhatott.”. A Kúria az elsőfokú ítéletet teljes egészében hatályon kívül helyezte és az új eljárásra vonatkozó iránymutatása alapján jelen perben „a felperes valamennyi, törvényes határidőn belül, a Pp. 335/A. § (1) bekezdésének megfelelően előterjesztett érdemi kereseti indokát újólág vizsgálni kell”, amely iránymutatásnak megfelelően a bíróság a törvényes határidőn belül előterjesztett kereseti kérelmi indokokat, így a kézbesítés körében a párhuzamos kézbesítés hiányára alapított, az alapeljárás első tárgyalásán hivatkozott felperesi érvelést is újólág megvizsgálta. A kúriai végzés azon indokolása, hogy a Kúria a kézbesítés körében részleteiben érdemben nem vizsgálódhatott, az új eljárásra adott iránymutatásra is figyelemmel nem értelmezhető akként, hogy a Kúria a kézbesítés körében tett elsőfokú bírósági ítéletet jogszerűnek értékelte, így a bíróság - alperes érvelése ellenére - a kézbesítés jogszerűségét is vizsgálta a kereseti kérelem indokai alapján, figyelemmel az alapeljárásban az első tárgyaláson előterjesztett indokokra is.

A másodfokú határozat kézbesítése körében az alperes a 2012. december 13. napján megvalósult személyes kézbesítést tekintette szabályszerű kézbesítésnek, ezért a bíróságnak a párhuzamos kézbesítés hiánya okán előterjesztett felperesi indokok alapján azt kellett vizsgálnia, hogy a 2012. december 13. napján felperes képviseletét ellátó jogi képviselő részére és a felperes részére az adóhatóság megkísérelte-e az Art. 124. § (7) bekezdésének megfelelően azonos módon kézbesíteni a határozatot. A felperes által jelen perben hivatkozott, a Kúria Kfv.I.35.549/2014/6. számú végzése rögzíti, hogy a „jogi képviselővel eljáró adózó esetén az irat kézbesítése fő szabály szerint akkor jogszerű, ha az Art. 124. § (1) bekezdésének megfelelően a jogi képviselő kezéhez történik, a Ket. 28/A. § a) pontja szerinti bármelyik mód értelemszerű alkalmazásával. A kézbesítés fő szabályának áttörésére csak az elévülés megelőzése érdekében, és csak az Art. 124. § (7) bekezdés szerinti módon van lehetőség.”. A felperes által hivatkozott Kfv.I.35.549/2014/6. számú végzésben a Kúria az Art. 124. § (7) bekezdésével kapcsolatban - a 2013. június hónapban hatályos rendelkezést figyelembe véve - azt is kifejti, hogy az Art. 124. § (7) bekezdés alkalmazása esetén nem csupán a jogi képviselőnek, hanem ezt megelőzően az adózónak történő kézbesítést is lehet szabályszerűnek tekinteni: az adóhatósági irat - a meghatalmazott képviselő mellett - a meghatalmazott képviselővel rendelkező adózó részére is kézbesíthető. Ilyen esetben az iratot az adózó, valamint a meghatalmazott részére ugyanazon a napon kell postára adni, illetve az ügyfélkapu tárhelyén elhelyezni. A Kúria a felperes által hivatkozott Kfv.I.35.549/2014/6. számú végzésben rámutat arra, hogy Art. 124. § (7) bekezdése egyrészt kibővíti azok körét, akiknek az adóhatósági irat kézbesíthető, „de egyúttal le is szűkíti az alkalmazható kézbesítési módokat. Az Art. 124. § (7) bekezdésének „Ilyen esetben...” fordulata, és az azt követő egyértelmű törvényszöveg kétségtelenné teszi, hogy az adózónak és jogi képviselőjének ugyanazon a napon kell megküldeni az adóhatósági iratot, hogy annak azonos módon kell történni, és csak postai vagy elektronikus módon kerülhet rá sor.”.

A bíróság jelen perben az Art. 124. § (7) bekezdésének a 2012. december hónapban hatályos rendelkezését tekintette irányadónak, figyelemmel arra, hogy az alperesi határozat kézbesítésére 2012. december 10., 2012. december 13., 2012. december 18. és 2012. december 21. napján történt intézkedés. Az adóellenőrzés 2008. évben indult, ugyanakkor az alperesi határozat kézbesítésére 2012. december hónapban intézkedtek. A Jat. 15. § (1) és (2) bekezdés a jogszabályváltozással kapcsolatban különbséget tesz az anyagi és az eljárási jogszabályok között. Az Art. 124. § (7) bekezdésének 2012. január 1-jén hatályba lépett módosítása nem tartalmazott a kézbesítési

szabályokat érintő átmeneti rendelkezést, így a határozat kézbesítésére, mint 2012. december hónapban megkezdett eljárási cselekményre az Art. 124. §-ának 2012. január 1-jén hatályba lépett és 2012. december hónapban hatályos (7) bekezdését alkalmazta. Az Art. 124. § (7) bekezdése annyiban tér el a Kúria felperes által hivatkozott végzésében értelmezett, 2013. júniusban hatályos rendelkezésétől, hogy 2012. decemberében kézbesítési módként kizárólag a postai kézbesítést nevesítette.

A bíróság a kézbesítés konkrét körülményeit vizsgálva megállapítja, hogy a ... Ügyvédi Iroda meghatalmazása 2012. december 13. napján már nem állt fenn, így a 2012. december 10. napján részükre postai kézbesítésre intézkedés (3471664478 iktatószámú átirat), amely alapján a határozat átvétele 2013. január 3. napján, azaz a meghatalmazás megszűnése után valósult meg, a 2012. december 13-ai személyes átadáshoz képest nem felel meg az Art. 124. § (7) bekezdése szerinti párhuzamos kézbesítésre intézkedés törvényi követelményének. A felperesnek 2012. december 13. napján már ismét volt bejelentett jogi képviselője, ezt jelen perben az alperes sem vitatta. Az a körülmény, hogy az új jogi képviselő bejelentése az ügyfélszolgálattól csak napokkal később jut el az érdemi ügyintézőig, nem mentesíti az adóhatóságot a kézbesítési szabályok betartása alól. Az Art. 124. § (7) bekezdésének 2012. december hónapban hatályos rendelkezése a személyes kézbesítés alkalmazására nem adott lehetőséget, kizárólag a postai kézbesítés esetén volt alkalmazható a párhuzamos kézbesítés. A felperes jogi képviselője részére a 2012. december 18. és 2012. december 21. napján megkísérelt személyes kézbesítés a 2012. december 13. napján felperes hozzátartozója, mint helyettes átvevő részére történt személyes átadáshoz képest egyrészt nem felel meg az „ugyanazon a napon” törvényi követelménynek, másrészt az Art. 124. § (7) bekezdésének 2012. december hónapban hatályos rendelkezése kizárólag a postai kézbesítés tekintetében ismerte el a párhuzamos kézbesítés lehetőségét, azaz párhuzamos kézbesítésként a személyes kézbesítésre nem is volt törvényes lehetőség. A bíróság mindezek alapján a 2012. december 13. napján a felperes hozzátartozója részére történt kézbesítést az Art. 124. § (7) bekezdésébe ütköző kézbesítésnek értékeli. Ennek következtében szabályszerű kézbesítés 2012. december hónapban nem teljesült, a felperes jogi képviselője pedig csak 2013. januárjában vette át az alperesi határozatot, amikor a 2006. év tekintetében az adómegállapításhoz való jog már elévült.

A bíróság a szabálytalan kézbesítésre vonatkozó felperesi hivatkozást a párhuzamos kézbesítésre vonatkozó törvényi előírások jogsértő alkalmazása okán a fentiek szerint elfogadta el, ezáltal az elévülésre alapított felperesi kifogásnak helyt adott, mivel az alperes 2013. januárjában a 2006. adóévre vonatkozó adómegállapítást az Art. 164. §-ában foglalt rendelkezésre figyelemmel jogszerűen nem tehetette meg.

A bíróság a perben felperes bizonyítási indítványainak - a Kúria iránymutatását szem előtt tartva - helyt adott, ...t, ...t és ... tanúként meghallgatta, míg ... és **I.személy** vonatkozásában a bizonyítási indítványt a felperes nem tartotta fenn, így nevezettek tanúkenti meghallgatására nem került sor. Ugyanakkor a bíróság a 2012. december 13-ai kézbesítés nem szabályszerű voltára, és a 2013. januári kézbesítés időpontjára bekövetkezett elévülésre figyelemmel a felperes kereseti kérelmének további indokait nem vizsgálta, ezáltal az érintett ügyletekkel kapcsolatban rendelkezésre álló bizonyítékok és tanúnyilatkozatok jelen ítélet indokolásában való értékelését mellőzte.

A bíróság a fentiek szerint megállapította, hogy alperes határozata eljárásjogi szempontból az ügy érdemére kiható jogszabálysértést valósít meg, ezért azt a rendelkező részben foglaltak szerint megváltoztatta.

Az alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 5. § (1) bekezdés c)

pontja alapján személyes illetékmentesség illeti meg, ezért az Itv. 62. § (1) bekezdés *h*) pontjában biztosított tárgyi illeték-feljegyzési jog folytán előzetesen le nem rótt kereseti illetéket a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli. Az illeték mértéke az Itv. 43. § (3) bekezdésében foglalt rendelkezésre figyelemmel az Itv. 42. § (1) bekezdés *a*) pontjának megfelelően 1.500.000 forint.

A bíróság az alperest, pervesztességére tekintettel, a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte felperes perköltségének viselésére. A jogi képviselő munkadíjának összegét a bíróság a 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdése alapján, de a (6) bekezdés szerinti mérséklés alkalmazásával állapította meg, a ténylegesen elvégzett tevékenységgel arányosan. A perköltség mértékének megállapítása során a bíróság figyelemmel volt a munkavégzés időtartamára, a felperesi képviselő által készített beadványokra, a megtartott tárgyalások számára és az azokon kifejtett jogi képviselői tevékenységre, továbbá figyelembe vette a Kúria Kfv.I.35.393/2014/12. számú végzésében megállapított, a felülvizsgálati eljárásban felmerült 100.000 forint perköltséget is.

Az ítélet elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 340. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezés zárja ki.

Budapest, 2015. évi november hó 26. napján

. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.
bíró

A kiadmány hitelül: