

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.III.35.121/2016/5.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Dobó Viola bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: Dr. ...)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Tamásné Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 4.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. október 14-én kelt 19.K.32.132/2015/3. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.132/2015/3. számú ítéletét a perköltségre vonatkozó részében hatályon kívül helyezi, a felperesnek járó perköltség összegét 150.000.- (százötvenezer) forintra szállítja le.

Ezt meghaladóan a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 50.000.- (ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéke az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2006., 2007., 2008. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek keretében vagyonosodási vizsgálatot folytatott le, a bevételeket és kiadásokat kronologikus vagyonmérlegbe rendezte. Az ellenőrzés megállapításairól 2012. június 1-jén jegyzőkönyv készült, annak 1. számú melléklete a vagyonmérleg, melyben 2007. október 17-i dátummal engedményezés jogcímén a bevételek között 28.800.000.- forint került elszámolásra az alábbi megjegyzéssel: ... Kft. (a továbbiakban: Kft.), Dr. ... részére. A jegyzőkönyv 4. számú melléklete a felperes mint engedményező, valamint Dr. ... és Dr. ... engedményesek között 2007. október 17-én kelt engedményezési szerződés. A jegyzőkönyvben az elsőfokú hatóság rögzítette, a fenti engedményezési szerződés szerint az engedményező valamennyi, a Kft.-vel szemben tagi kölcsön követelését, azaz 156.800.000.- forintot az engedményesekre engedményezte. A szerződés szerint 106.800.000.- forint készpénz került megfizetésre az engedményező részére. A 2007. október 17-én kelt átvételi elismervény alapján a felperes az engedményezés miatt kapott összegből rendezte a Dr. ... felé fennálló mindösszesen 78.000.000.- forint összegű kölcsönt tartozását. Ezért az elsőfokú hatóság a felperesnél 28.800.000.- forintot vett készpénz bevételként figyelembe.
- [2] Az elsőfokú hatóság 2012. október 9-én kiegészítő jegyzőkönyvet adott ki, melynek mellékletét képező vagyonmérlegben már nem szerepel az engedményezésből származó 28.800.000.- forint a felperes bevételei között. Az adóhatóság hitelt érdemlő bizonyítékok hiányában nem fogadta el, hogy a felperes Dr. ...tól 78.000.000.- forint kölcsönt kapott 2006-ban, az engedményezési szerződésre hivatkozás nem történt. A felperes a kiegészítő jegyzőkönyvre észrevételt nem tett.
- [3] Az elsőfokú hatóság határozatában a felperes terhére 2007. évre 40.554.766.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és kötelezte a felperes ezen összeg, valamint járulékai megfizetésére. A hatóság az elévülésre tekintettel 2006. évre megállapítást nem tett, 2008. évre adókülönbözetet nem tárt fel. A határozatban szereplő vagyonmérleg 2007. évi nyitó pénzkészlete 1.340.000.- forint, a forráshiány 86.286.736.- forint, a megállapítások megegyeznek a kiegészítő jegyzőkönyvben foglaltakkal.
- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2013. július 5-én kelt 2889329258. számú határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatta, az adóhiánynak minősülő adókülönbözetet 26.689.766.- forintban határozta meg, kötelezte a felperest ennek és járulékainak megfizetésére. A másodfokú határozat nem tesz

említést az engedményezési szerződésről, a vagyonmérlegben nem szerepel a felperes bevételeként 2007. október 17-én 28.800.000.- forint.

A kereseti kérelem és a módosító alperesi határozat

- [5] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát. Álláspontja szerint a becslés jogalapja nem állt fenn, a hatóság által meghatározott nyitó tétel jogszerűtlenül alacsony, a hatóság a javára szolgáló tényeket nem tárta fel, a házastársnál lefolytatott ellenőrzés eredményeit nem vette figyelembe és jogszabályellenesen hivatkozott az elévült 2006. évre feltárt hiányosságokra. E mellett az engedményezésből származó 28.800.000.- forintnyi készpénz bevételkénti elszámolása elmaradt, a kiegészítő jegyzőkönyv és az azt követő határozatok ennek okára nem tartalmazznak indokolást.
- [6] A keresetlevél benyújtását követően az alperes a 2013. október 16-án kelt 2889334861. számú módosító határozatával az elsőfokú határozat megváltoztatva 48.156.583.- forint adóalap után a felperes terhére 22.633.594.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte ezen összeg, valamint 11.316.597.- forint adóbírság és 9.830.744.- forint késedelmi pótlék megfizetésére. A megváltoztatás oka az volt, hogy az alperes a felperesi házastársnál keletkező forrástöbbletet figyelembe vette a felperes bevételeként. A módosító határozat szintén nem tett említést az engedményezési szerződésről és ebben a körben a felperes javára bevételt nem számolt el. Az elsőfokú bíróság végzésével a módosítással érintett részben a pert megszüntette.

Az elsőfokú bíróság alapeljárása és a Kúria végzése

- [7] A közigazgatási és munkaügyi bíróság a 19.K.33.321/2013/19. számú jogerős ítéletében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.
- [8] A Kúria a Kfv.III.35.099/2015/4. számú végzésében a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az indokolásban rámutatott, a támadott ítélet a becslés jogalapja és a nyitó pénzkészlet meghatározása körében előterjesztett keresetre nem terjed ki, a felülvizsgálati kérelem tárgyává tett nyitó tétel tekintetében az elsőfokú bíróság csak általános, az egységes bírói gyakorlat által rögzített megállapításokat tett, a konkrét kereseti kérelmet nem bírálta el. Az új eljárás során az elsőfokú bíróság köteles valamennyi perbevetett kereseti kérelmet elbírálni és eleget tenni indokolási kötelezettségének.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az új eljárás eredményeként hozott jogerős ítéletében a közigazgatási és munkaügyi bíróság az alperes módosított határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A bíróság megállapította, hogy az elsőfokú hatóság és az alperes eljárása jogsértő, olyan súlyos eljárási hibát vétettek, mely a határozatok határon kívül helyezését kellett, hogy eredményezze. A kiegészítő jegyzőkönyvben és az elsőfokú határozatban az elsőfokú adóhatóság, míg a másodfokú határozatban az alperes nem indokolta, hogy az alapjegyzőkönyvben elfogadott 28.800.000.- forintot miért nem fogadta a továbbiakban bevételként, arról említést sem tettek. A hatóságok a tényállás- tisztázási és indokolási kötelezettségüket az engedményezési szerződésben foglaltakhoz kapcsolódóan nem teljesítették, ezért a bíróság nem tehetett mást, mint az első- és másodfokú határozatokat hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ennek során a kölcsönszerződések mellett az engedményezési szerződést és annak körülményeit is vizsgálat tárgyává kell tenni.
- [10] A nyitó tétel körében a bíróság rögzítette, az alperes által megállapított 1.340.000.- forint összegű nyitó pénzeszköz jogszerűen, indokoltan és megalapozottan került meghatározásra, így ezen az új eljárás során sem kell a hatóságnak változtatnia. Ezt meghaladóan az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109. § (3) bekezdésére figyelemmel az adóhatóság jogosult felhasználni az elévült időszakra vonatkozó információkat a későbbi - elévüléssel nem érintett - adóévre is.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárás és új határozat hozatalára utasítása iránt. Kifejtette, az ítélet ellentétes a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 213. §-ában, 215. §-ában, 221. § (1) bekezdésében, 275. § (3) bekezdésében és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: Rendelet) 3. § (1), (2), valamint (6) bekezdésében foglaltakkal.
- [12] A felperes és Dr. ... közötti 2006-ra vonatkozó kölcsönügyletekhez kapcsolódóan az alperes hangsúlyozta, ebben a körben maradéktalanul eleget tett a tényállás- tisztázási és -indokolási kötelezettségének, ezzel szemben a jogerős ítélet a kölcsönökre vonatkozóan nem tartalmaz tényállás megállapítást és indokolást. A kölcsönök nem képezik előfeltételét a 2007. évi engedményezési jogügyletnek. A jogerős ítélet súlyosan ellentmondó a tekintetben, miszerint maga a nyitó készpénzkészlet vonatkozásában - a 2006. évi kölcsönügyletekkel kapcsolatban is - az alperes megállapításait elfogadta, ugyanakkor mégsem tekintette teljes körűen tisztázottnak

az azzal kapcsolatban feltárt tényállást.

- [13] Megalapozatlannak és megtévesztőnek tartotta az alperes a jogerős ítélet 8. oldal harmadik bekezdésében meghatározott, az új eljárás során vizsgálendő előírást, mely szerint az adóhatóságnak az engedményezési szerződést, a kölcsönszerződést, az üzletrész átruházást, a tagi kölcsönt és a Kft.-vel kapcsolatos ingatlan vásárlást egymással szorosan összefüggő gazdasági eseményként kell értékelnie. Kifejtette azt, hogy az egyes jogügyletek összefüggnek egymással, nem jelenti azt, miszerint egységes következtetés vonható le az összes ügylet tekintetében.
- [14] Az alperes nem vitatta azt az eljárási jogszabálysértést, hogy a kiegészítő jegyzőkönyvtől kezdődően az adóhatóság az engedményezési szerződésről és az ebből következően megállapított készpénzes bevételről nem tett említést és nem szerepeltette azt a vagyonmérlegben, ugyanakkor ennek nem adta indokát. Hangsúlyozta, ez a jogszabálysértés a bírósági eljárásban orvosolható volt, az alperes a 16/A. szám alatt lajstromozott nyilatkozatában indokát adta, hogy a 28.800.000.- forintot miért nem fogadta el hitelt érdemlően igazolt forrásként.
- [15] Az alperes sérelmezte az elsőfokú bíróság által a terhére megállapított 1.000.000.- forint összegű perköltséget, mely véleménye szerint túlzott mértékű, figyelemmel a pernyertesség - pervesztesség - arányára is.
- [16] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A felülvizsgálati kérelem a perköltség összege vonatkozásában alapos, ezt meghaladóan alaptalan.
- [18] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [19] Az elsőfokú bíróság ítéletét a Kúria által elrendelt új eljárásban hozta, így a felülvizsgálati bíróság végzésében foglaltakat be kellett tartania, figyelemmel a Pp. 275. § (5) bekezdésében foglaltakra. A Kúria végzésében rögzítette, a becslés jogalapja és a nyitó pénzkészlet meghatározása körében előterjesztett keresetre az ítélet nem terjed ki. Az új eljárásra előírta, az elsőfokú bíróság köteles valamennyi perbeli kereseti kérelmet elbírálni és eleget tenni indokolási kötelezettségének.
- [20] A felülvizsgálati bíróság rögzíti, a becslés jogalapját vitató kereseti kérelemre a felülvizsgálattal támadott ítélet nem tartalmaz jogi indokolást, azonban ezt a jogszabálysértést felülvizsgálati kérelmében az alperes nem vitatta, felülvizsgálati vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelmet a felperes nem terjesztett

elő, ezért a Pp. 275. § (2) bekezdésére tekintettel a Kúria ezen jogszabálysértés következményeit nem vonhatta le.

- [21] A Kúria osztja a jogerős ítélet érvelését, melynek következményeként az elsőfokú bíróság a hatósági határozatokat hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. 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) bekezdése határozza meg a határozat tartalmi elemeit, többek között azt, hogy mit kell tartalmaznia a rendelkező résznek és az indokolásnak. Az indokolásban többek között rögzíteni kell az ügyfél által felajánlott de mellőzött bizonyítást és a mellőzés indokait. Az Art. 143. § (1) bekezdése kimondja, az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztatja, vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. A Pp. 339. § (1) bekezdése értelmében ha a törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A 339/A. § alapján a bíróság a közigazgatási határozatot - jogszabály eltérő rendelkezése hiányában - a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül.
- [22] A Kúria hangsúlyozza, a közigazgatási per tárgyát a támadott közigazgatási határozat jogszerűségi felülvizsgálata képezi, a bíróság nem csak a kereseti kérelemhez, hanem a jogerős közigazgatási határozatban írtakhoz is kötve van. Az egységes bírói gyakorlat szerint nem állapítható meg a keresettel támadott határozat jogszerűsége olyan indok alapján, melyet a határozat nem tartalmaz. Nem elfogadható felülvizsgálati kérelemben tett azon alperesi okfejtés, mely szerint a perben tett nyilatkozatában az alperes indokát adta annak, hogy az engedményezési szerződés, illetve az abból következően a 28.800.000.- forint miért nem fogadható el hitelt érdemlően igazolt forrásként. Annak okán orvosolható - az alperes által sem vitatott - azon eljárási jogszabálysértés, hogy erre vonatkozó indokolást a határozatok nem tartalmaznak. A perben tett nyilatkozat ugyanis nem pótolja a közigazgatási határozat hiányosságát, az a korábban kifejtetteknek megfelelően nem képezi bírósági felülvizsgálat tárgyát.
- [23] A felülvizsgálati bíróság rögzíti, az Art.135. § (1) bekezdése szerint az alperes határozatát a jogerőre emelkedéstől számított 1 éven belül a felperes terhére indokolás körében is módosíthatta volna. Az alperes 2013. október 16-án élt a módosítás lehetőségével, azonban ez nem terjed ki az engedményezési szerződésre és ehhez kapcsolódóan a 28.800.000.- forint hitelt érdemlően igazolt forrásként való elfogadására vagy ennek elutasítására.
- [24] Az alperes az engedményezési szerződés tekintetében nem tett eleget

tényállás- tisztázási és -indokolási kötelezettségének, határozatában erről a szerződésről említést sem tett, nem vizsgálta a szerződést, jogi értékelést erre vonatkozóan nem végzett. Ez olyan súlyos eljárási jogszabálysértés, mely alapot ad a hatósági határozatok hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezésére.

- [25] Az elsőfokú bíróság a 2007. évi nyitótétel tekintetében úgy foglalt állást, hogy az alperes által megállapított 1.340.000.- forint összeg jogszerű, indokolt és megalapozott, az új eljárás során a nyitótétel összegén a hatóságnak változtatnia nem kell. A jogerős ítélet nyitótételhez kapcsolódó érvelését és megállapítását a felek felülvizsgálati vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelemmel nem támadták, ezért a Kúria ezt nem vizsgálhatta felül. Az új eljárás során az adóhatóság a Ket. 109. § (4) bekezdésére figyelemmel köteles a jogerős ítélet nyitótételre vonatkozó indokolásának megfelelően eljárni, vagyis azt 1.340.000.- forintban meghatározni. A felperes és Dr. ... közötti kölcsönszerződések 2006-ban születtek, a felperes részéről ehhez kapcsolódóan állított pénzmozgások is ekkor történtek. A kölcsönszerződés a felperes előadása szerint egységet képez az engedményezési szerződéssel. Ezt az elsőfokú bíróság is elfogadta ítéletében és az új eljárásra előírta az adóhatóság részére, hogy ezt a két jogügyletet további jogügyletekkel együtt szorosan összefüggő gazdasági eseményeként kell értékelni. Ez azonban nem jelentheti azt, hogy az új eljárás eredményeként hozott határozatában az adóhatóság eltérhet a bíróság által kötelezően meghatározott 1.340.000.- forint nyitótétel összegtől. A hatályon kívül helyezésre és a hatóság új eljárásra kötelezésére azért került sor, mert a hatóság nem vizsgálta és értékelte az engedményezési szerződésben írtakat, az új eljárásban valóban komplexen kell a hatóságnak a vizsgálatot elvégeznie, azonban ennek következményeit az engedményezési jogviszonyra vonatkozóan kell levonnia.
- [26] A felülvizsgálati bíróság rámutat, a jogerős ítéletben foglaltakkal ellentétben a felperes nem teljes mértékben lett pernyertes, így a perköltség megállapítása során nem a Pp. 78. § (1) bekezdése, hanem 81. § (1) bekezdése alkalmazandó. A pertárgy értéke az alperesi határozatban megjelölt 26.689.766.- forint. A felperes - figyelembe véve a módosítással érintett adóalapot is - összesen 37.430.150.- forint adóalaphoz kapcsolódóan lett pernyertes, mely 66%-os pernyertességet jelent. A Kúria a Pp. 81. § (1) bekezdése és a Rendelet alapján a felperesnek járó elsőfokú perköltség összegét 150.000.- forintban határozta meg.
- [27] A felülvizsgálati bíróság a Pp. 275. § (3) és (4) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet a perköltségre vonatkozó részében hatályon kívül helyezte, a felperesnek járó perköltség összegét 150.000.- forintra szállította le, ezt meghaladóan a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [28] *A közigazgatási perben érvényesül a közigazgatási határozathoz kötöttség elve, a hatóság perben tett nyilatkozata nem képezi a határozat részét.*

Záró rész

- [29] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson kívül bírálta el.
- [30] Az alperes felülvizsgálati kérelme kisebb részt lett alapos, az alperes a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján köteles a felperes részére felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [31] Az alperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontjára figyelemmel személyes illetékmentes, ezért a feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.
- [32] Az ítélet ellen a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja értelmében nincs helye felülvizsgálatnak.

Budapest, 2016. június 22.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Dobó Viola s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő