

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.771/2016/4.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet előadó bíró, Dr. Tergalecz Eszter bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 12.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. szeptember 15-én kelt 8.K.27.184/2016/10. számú kijavított ítélete

Rendelkező rész

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.184/2016/8. számú kijavított ítéletét hatályában fenntartja. Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 150.000.- (százötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 365.800.- (háromszázhatvanötezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság 2008-2011. évekre felperesnél személyi jövedelemadó (szja), általános forgalmi adó (áfa) és százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho), valamint 2008-2009. évekre magánszemélyek különadója adónemekre kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatát végezte, melynek eredményeképpen határozatával felperes terhére 7.196.000.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, továbbá adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.
- [2] A fellebbezés nyomán eljáró alperes a határozatot helybenhagyta. A jogerős alperesi határozattal szemben előterjesztett felperesi kereset nyomán az elsőfokú bíróság 8.K.27.095/2014/22. számú ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A megismételt eljárást követően meghozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 3.658.045.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg és adóbírságot, késedelmi pótlékot is felszámított.
- [3] Ezen határozatot a fellebbezés nyomán eljáró alperes 2016. április 20-án kelt 2060734395. számú határozatával az szja., az eho, az áfa és a magánszemélyek különadója adónemekre 2008. év vonatkozásában megsemmisítette, erre nézve az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, míg az elsőfokú határozatot az szja és eho tekintetében 2009. és 2010. év vonatkozásában helybenhagyta. Indokolásában rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság a felperesnél a megismételt eljárás során a bíróság új eljárásra vonatkozó iránymutatása szerint folytatta le a vizsgálatot, figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 140. § (2) bekezdésére, 5. § (1) bekezdésére, 108. § (1) bekezdésére és 109. § (3) bekezdésére. Megállapította, hogy a felperes a megélhetésére több tételből összetevődően összesen 20.536.765.- forintot fordított. Forrásként a nyitó összeget 106.000.- forint összegben, míg bevételeit mindösszesen 6.683.450.- forintban állapította meg. A bevételek és kiadások kronologikus mérlege alapján megállapította az egyes évekre vonatkozó forráshiányt. A feltárt forráshiányra tekintettel becslést alkalmazott az adóalap megállapítása érdekében. A becslés során a bevallott és bevallási kötelezettség alá nem tartozó jövedelmeket, valamint a vagyongyarapodásra és megélhetésre, életvitel költségeire felhasznált kiadásokat sorrendbe állítva kimutatta a többletfelhasználás összegét.
- [4] Rögzítette, hogy a 2006. márciusában felperes házastársa által felvett svájci frank alapú jelzálogkölcsönnel kapcsolatban a felperes nem tudta bizonyítani, hogy a felvett hitelösszegnek a vizsgált időszakban akár egy része is rendelkezésre állt volna, továbbá, hogy az ítéleti iránymutatásnak megfelelően vizsgálta az elsőfokú adóhatóság a felperes mezőgazdasági tevékenységből

származó bevételét.

- [5] Két vállalkozó partner a ... Kft. (a továbbiakban: Kft.) és a ... Zrt. „fa” (a továbbiakban: Zrt.) kifizetéseket teljesítettek a felperes pénzügyi folyószámlájára, melyeket ekkor a forrásfelhasználási táblázatban bevételként nem lehetett szerepeltetni, de a bankszámláról történő banki kifizetéseket már a felperes bevételeként a felvétel időpontjában a forrásfelhasználási táblázatban feltüntette.
- [6] A megismételt eljárás során a felperes házastársánál kapcsolódó vizsgálatot folytatott le az adóhatóság és megállapította, hogy a felperes házastársa készpénzes bevételt nem szerzett a vizsgált időszakban, csupán a közös számlára kerültek azok átutalásra. A közös bankszámláról történő készpénz kifizetéseket a felperes forrásaként vette figyelembe az adóhatóság, míg a készpénz befizetéseket felhasználásként.
- [7] Alperes érvelése szerint a felperes jövedelmei, egyéb forrásai az általa finanszírozott kiadások forrását csak részben biztosították, így a becslés alkalmazásának fennálltak a feltételei. Az elsőfokú adóhatóság eleget tett a bírósági ítéletben rögzített tényállás-tisztázási kötelezettségnek, a felperesnél a forráshiányt megalapozottan tárta fel. A forráshiány összegét a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 28. § (1) bekezdése, 29. § (1), (3) bekezdése alapján egyéb jövedelemnek minősítve az összevont adóalapot jogszerűen növelte meg. Az egészségügyi hozzájárulás tekintetében az 1998. évi CXVI. törvény (a továbbiakban: Eho. tv.) 3. § (1), (2) bekezdésére hivatkozott. A 2008-as megállapítások jogszabályi alapjaként az Art. 164. § (1), (5) bekezdésére, 13. § c) pontjára és az Art. 129. § (1) bekezdésére utalt, valamint megjelölte az adóbírság és késedelmi pótlék tekintetében az Art. releváns szabályait.

A kereseti kérelem

- [8] Felperes keresetében kérte az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és új eljárás elrendelését. Előadta, hogy az elsőfokú hatóság szerint az adózó annak ellenére, hogy 2011. évtől szüneteltette vállalkozását a 2012. évben ténylegesen folytatott vállalkozói tevékenységet. A felperes iratanyagot azért nem tudott a hatóság rendelkezésére bocsátani, mert azt a műhelyéből ellopták. Alperes megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 3. § (2) bekezdés b) pontját, nem tárta fel kellően a tényállást, a felperes ugyanakkor nem szegte meg az együttműködési kötelezettségét. Megsértette továbbá az Art. 1. és 2. §-ait, 97. § (4) bekezdését, mert az adózó javára szolgáló tényeket nem tárta fel, helytelen jogi következtetésre jutott a tényállásból. Mellőzte értékelni alperes az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-550/11. számú ítéletében foglaltakat is. A becslés módszerének

alkalmazása (más vállalkozók kiválasztása)sem igazolható.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság a keresetet elutasította. Mindenekelőtt utalt az Art. 140. § (2) bekezdésére, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 227. §-ára és azt hangsúlyozta, hogy megelőzően a felek között K.28.095/2014. szám alatt már folyamatban volt egy bírósági eljárás. Ebben 22. sorszám alatt ítélet született, amely mindkét fokú adóhatósági határozatot hatályon kívül helyezve új eljárást rendelt el. Ezen ítéletben foglaltak úgy az adóhatóságot, mint a bíróságot a megismételt eljárás során kötik. Azokat a kérdéseket, amelyekben a megelőző eljárás során a bíróság már érdemben állást foglalt, ismételten vitássá tenni nem lehet. Kizárólag az iránymutatás betartását lehet vizsgálni.
- [10] A felperes keresetlevelében lényegében a 2012. évben folytatott vállalkozó tevékenységére tett tényelődást és fejtette ki jogi álláspontját, amely eljárás a jelen eljárástól teljesen független. Ezen ügyben vizsgált időszak 2009. és 2011. évek voltak, 2012. év tekintetében a bíróság már külön eljárásban érdemi döntést hozott.
- [11] Jelen per tárgya a becslési eljárás alkalmazhatósága, az alkalmazott módszer helytállósága volt, így az egyéni vállalkozással kapcsolatos hivatkozások, akár a tevékenység szüneteltetése vagy az iratok megsemmisülése nem bírnak relevanciával.
- [12] Bár keresetlevelében a tényállás feltáratlanságára is hivatkozott a felperes, nem jelölte meg, hogy melyek voltak a feltáratlan tények, körülmények. Bizonyítási indítványt nem terjesztett elő, bizonyítékot nem ajánlott fel.
- [13] A megismételt eljárásra vonatkozóan a korábbi perben a bíróság azt az iránymutatást adta, hogy a becslés alkalmazhatósága körében vizsgálni kell az adóhatóságnak a Nagyréde és Vidéke Körzeti Takarékszövetkezethél vezetett folyószámla forgalmát, a felperes házastársának bevételeit, illetve a KSH szűkös megélhetési adatait kell a megélhetési költségek körében figyelembe venni. Az elsőfokú bíróság hangsúlyozta, hogy az irányadó jogszabályi rendelkezéseknek és az iránymutatásnak megfelelően járt el az adóhatóság. A keresetlevél jelen perre vonatkozó értékelhető hivatkozást nem tartalmazott.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát, azaz az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és új eljárásra utasítást, másfelől az ügyben eljáró bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára kötelezését.

Álláspontja szerint a jogerős ítélet jogszabálysértő, a bizonyítási eljárást a bíróság nem teljes körűen folytatta le, a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, azokból téves jogi következtetést vont le, ennek okán megalapozatlan határozatot hozott.

- [15] Az alperes eljárása sértette a Ket. 3. § (2) bekezdése b) pontját, mely szerint a hatóság hivatalból állapítja meg a tényállást, a bizonyítás módját és terjedelmét, és a tényállás tisztázása során minden az ügy szempontjából fontos körülményt figyelembe kell venni. Ezen jogszabályhely sérült a jogerős ítélettel is.
- [16] Sérült továbbá az Art. 1. § és 2. §-a, 97. § (4) bekezdése, ugyanis az adóhatóságnak a tényállás-tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is fel kell derítenie. Adózó terhére rótták az okiratok és bizonylatok hiányát, noha iratait, a vállalkozás iratanyagát a műhelyéből ellopták. Az adóhatóság tévesen kizárólag az adózó terhére alkalmazhat a „vis maior” fogalmát.
- [17] Ismételten hivatkozott a C-550/11. számú EUB ítéletre, valamint a tanács 2006/112/EK. irányelvére.
- [18] Kifogásolta, hogy nem nyilatkoztatták a havi kiadásai összegéről, csak egy ismeretlen költséggel számolt az adóhatóság, amit viszont figyelmen kívül hagyott az áfa elszámolásánál. Nem ellenőrizhető a becslés módszere, ugyanis kizártnak tartja, hogy a becslés alapját jelentő vállalkozók a vizsgált adózóval azonos vagy környékbeli településről kerültek volna kiválasztásra.
- [19] Figyelmen kívül maradt az a körülmény, hogy a felperes a vizsgált időszakot megelőzően nagyobb kölcsönt vett fel, amely a rendelkezésére állt és biztosította a megélhetését. Ezért sérült az Art. 140. §, 108.-109. §-ai és az Art. 164. § is, mert a megállapított adóhiány jelentős része már elévült.
- [20] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.
- [22] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: Pp.) 275. § (1) és (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során, a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye. A felülvizsgálat tárgya az elsőfokú jogerős ítélet jogszerűségének vizsgálata.
- [23] Az Art. 140. § (2) bekezdésére szerint: Új eljárásra utasítás esetén a felettes szerv határozatában (végzésében) meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetőleg az adót, költségvetési támogatást és bevallási időszakot, melyre az új eljárás kiterjed. Az adóhatóság a felettes szerv vagy a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére

okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja.

- [24] A Pp. 227. § (1) bekezdése értelmében: Amennyiben a törvény másképp nem rendelkezik, a bíróság a saját határozatához abban a perben, amelyben azt hozta kötve van, mégpedig a határozat kihirdetésétől kezdve, ha pedig a határozat kihirdetve nem volt annak közlésétől kezdve.
- [25] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Amint arra helyesen mutatott rá az elsőfokú bíróság, az adóhatóság megismételt eljárásban hozta meg határozatát, amely megismételt eljárásra bírósági ítélet kötelezte. Előírta az új eljárás kereteit, megfelelő iránymutatást adva a vizsgálandó szempontokra. A bíróságnak a kereseti kérelemre is tekintettel azt kellett vizsgálnia, hogy az iránymutatást a hatóság betartotta-e.
- [26] Az elsőfokú bíróság a vonatkozó jogszabályi előírások alapulvételével megalapozott döntést hozott. Kellő részletességgel ismertette a tényállást, az abból levont következtetése, a jogi okfejtése helytálló. Helyesen hivatkozott az elsőfokú bíróság a Pp. 227. § (1) bekezdésére, mely szerint a bíróság megelőző eljárásban hozott ítélete a bíróságot is köti, azokat a kérdéseket, amelyben a megelőző eljárás során a bíróság már érdemben állást foglalt ismételten vitássá tenni nem lehet.
- [27] Helyesen látta az elsőfokú bíróság, hogy a felperes a keresetlevelében a 2012. évben folytatott vállalkozói tevékenységére vonatkozó megállapításokat tett, érdemben azt vitatta, amely eljárás azonban jelen eljárástól független.
- [28] A felperes által vitatott becslés jogalapját jelen ügyben nem az iratanyaga hiánya indokolta, hanem a felperes vagyongyarapodási és életviteli kiadásainak forráshiánya. Az iratanyag hiány felperesnél 2012-ben a bevételek utólag vizsgálatára irányuló ellenőrzés során került megállapításra, mert azt állítása szerint ellopták.
- [29] Megalapozott a bíróság arra vonatkozó okfejtése is, hogy az adóhatóság az Art. 97. § (4) bekezdéséből fakadóan eleget tett tényállás-tisztázási kötelezettségének. A korábbi ítélet által előírt, a megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatásokat végrehajtotta. A Kft. és a Zrt. által teljesített kifizetéseket a megismételt eljárás során elfogadta, ugyanis a pénzügyi intézet által megküldött folyószámla-kivonat adataiból megállapíthatóan a hivatkozott összegek a fenti pénzügyi intézetnél vezetett folyószámlára átutalásra kerültek. Tekintve, hogy azok forrásfelhasználási táblázatban történő bevételekénti feltüntetésére csak a folyószámláról történő készpénzfelvétel időpontjában van lehetőség, az adóhatóság a bankszámláról történő banki kifizetéseket felperes bevételeként a forrásfelhasználás táblázatban a felvételek időpontjában figyelembe vette.
- [30] Lefolytatta az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatot a felperes házas társánál is. Feltárta, hogy minden jövedelme a takarékszövetkezetnél vezetett férjjel közös számlára került

átutalásra, és az onnan felvett pénz is közösen került felhasználásra. Erre, valamint a korábbi ítéletben foglaltakra figyelemmel az adóhatóság a felperes felesége által eszközölt, a közös bankszámláról történő készpénz kifizetéseket felperesnél forrásként, a befizetéseket pedig felhasználásként vette figyelembe. Az adóhatóság a megismételt eljárás során a megélhetési kiadások összegét az ítéletben foglalt iránymutatásoknak megfelelően a KSH által közzétett szűkös megélhetési szinthez tartozó adatok alapulvételével határozta meg.

- [31] Az elsőfokú bíróság, noha a keresetlevél konkrét elemei nem a perben releváns vizsgált időszakokkal voltak kapcsolatban, a jogi érvelése sem, így a közösségi jogra történő hivatkozás sem (hátlevonás korrekciója), mégis teljeskörűen kontrollálta az ítéleti iránymutatás végrehajtását. A vizsgált időszakot megelőzően felvett nagyobb összegű kölcsönre történő felperesi hivatkozással kapcsolatban pedig helyesen mutatott rá, hogy az alapeljárás során hozott ítélet megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatásai között a pénzügyi hitel felhasználásának további vizsgálata nem szerepelt. E körben már a korábbi bírósági ítélet rögzítette, a felperes nem tudta eredménnyel bizonyítani, hogy a felvett hitelösszeg akár egy része is rendelkezésre állt volna a vizsgált időszakban. Az adóhatóság minden tekintetben a korábbi bírósági ítélet iránymutatásai szerint járt el, az abban foglaltak szerint a bizonyítást lefolytatta, a tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett.
- [32] Végezetül a Kúria utal arra, hogy a 2008. év vonatkozásában az alperes azért rendelt el új eljárást, mert érvelése szerint az adó megállapításhoz való jog ezen év vonatkozásában még nem évült el, és noha az elsőfokú hatóság megállapítást tett, de annak következményeit nem vonta le. A felperes a keresetében ezt nem vitatta, sem az Art. vonatkozó szabályának helytelen értelmezésére, sem az e miatti új eljárás elrendelésére nem volt kereseti előadása.
- [33] Az alperes ugyan az ellenkérelmében érdemben levezette az elévülés hiányával kapcsolatos álláspontját, de megjegyezte, hogy ezzel a felperes egy korábban nem vitatott, új elemet hozott be a felülvizsgálati kérelmébe. A Kúria ez utóbbi érveléssel egyetértve rögzíti, hogy a felülvizsgálati eljárásban a vizsgálat tárgya csak az lehet, amit a kereset tartalmazott és az elsőfokú eljárásnak is tárgya volt, az elsőfokú bíróság ítélete tartalmazza. Jelen esetben ez hiányzik, mert nem volt rá kereseti kérelem, így abban a Kúria sem foglalhat állást. A konkrétumok nélkül előadta az „adóhiány jelentős része” már elévült, általános hivatkozás nem értelmezhető, jogszabálysértés megállapítására alapot nem adhat.
- [34] Mindenre tekintettel a Kúria az érdemben helyes elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta, lévén az a felülvizsgálati kérelemben megjelölt, illetve az érdemi felülvizsgálat alapját képező jogszabályokat nem sértette meg.

A döntés elvi tartalma

- [35] *Amennyiben az adóhatóság a határozatát megismételt eljárásban, bírósági ítéletben foglalt iránymutatás alapján hozta meg, úgy az új határozattal szembeni perben a bíróság a kereseti kérelem keretei között azt vizsgálhatja, hogy az adóhatóság eleget tett-e ezen iránymutatásának.*

Záró rész

- [36] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alapulvételével tárgyaláson kívül bírálta el.
- [37] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdés szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [38] A tárgyi illeték feljegyzés jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése értelmében kötelezte a felperest.
- [39] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2017. június 7.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k. előadó bíró, Dr. Tergalecz Eszter s.k. bíró

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő