A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.044/2019/4.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter tanácselnök, dr. Sisák Péter előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Kovács Beáta ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Lukács Renáta jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.600/2017/43. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.600/2017/43. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 224.000 (kétszázhuszonnégyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2010. január 1. és 2013. december 31. napjai közötti időszakra vonatkozóan személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekre

kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Az ellenőrzés kezdő időpontja 2015. április 29., befejező időpontja 2016. január 15. napja volt. Annak eredményéről az elsőfokú adóhatóság 2016. január 15-én vette fel a jegyzőkönyvet, melyet a felperes január 18. napján átvett. A felperes ellenőrzéséhez kapcsolódóan az elsőfokú adóhatóság kapcsolódó vizsgálatot kezdeményezett a felperes édesapjánál, amely ellenőrzés 2015. november 26. napján indult és a 2016. január 25-én kelt jegyzőkönyv felvételével zárult le.

[2] Az ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság azt állapította meg, hogy a vizsgált időszakban a felperes kiadásai, vagyongyarapodása és életvitelére fordított kiadásai meghaladták a bevételeit, egyéb forrásai az általa finanszírozott kiadások forrását csak részben fedezték, de arra teljes egészében nem nyújtottak fedezetet. Az adóhatóság a felperes adózatlan jövedelmének meghatározására az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 109.§-ában írtak szerint becslési eljárást alkalmazott. Határozatában a felperes terhére 7.217.722 Ft, javára 5.419 Ft adókülönbözetet tárt fel és így 7.212.303 Ft adóhiányt állapított meg. A megállapított adóhiány után 12.214.003 Ft adóbírságot szabott ki és felszámított 1.176.060 Ft késedelmi pótlékot.

[3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. szeptember 22. napján kelt 2060785573 számú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát megsemmisítette és az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Határozatában rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóságnak az új eljárásban milyen vizsgálandó körülményeket kell tisztáznia. Rögzítette, hogy az új eljárás során felvehető mindaz a bizonyítás, amely a tényállás tisztázásához szükséges kiemelve, hogy a határozattal mind az ellenőrzési, mind a hatósági szakaszra kiterjedően rendelkezett az új eljárás lefolytatásáról.

[4] A megismételt eljárás eredményeként az ellenőrzés 2016. október 19. napján kezdődött újra és 2017. február 2. napján zárult. Az ekkor készült jegyzőkönyvet a felperes február 14-én átvette.

[5] Az elsőfokú adóhatóság eljárása során az előírt bizonyítást lefolytatta, a bizonyítékokat értékelte, és határozatában a felperes terhére 2.346.783 Ft, javára 5.419 Ft adókülönbözetet állapított meg, őt 2.341.364 Ft adóhiány megfizetésére kötelezte, amely mellett kiszabott 4.462.728 Ft adóbírságot és felszámított 289.254 Ft késedelmi pótlékot.

[6] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. szeptember 11-én kelt 2188109075 számú határozatával az elsőfokú határozatot (2045002033 számú) helybenhagyta. Alperes álláspontja szerint az

elsőfokú adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, a beszerzett bizonyítékokat okszerűen értékelte, határozata megalapozott.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[7] A felperes keresetében elsődlegesen kérte az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását és a hátrányára tett megállapítások törlését. Másodlagosan kérte a határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését. Eljárási szabálysértésként hivatkozott az Art. 92. § (2b) bekezdésében írtak sérelmére, állította, hogy az adóhatóság megsértette az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségét és érdemben is vitatta az alperes határozatát. Kifogásolta, hogy az adóhatóság a megélhetési költségeket nem megfelelően számolta el, a házastársával közös ingatlan vételárát sem megfelelően vette figyelembe nem számolta el édesapja és testvére által részére nyújtott juttatásokat és nem fogadta el egy magánszemély által a felperesnek nyújtott kölcsön összegét sem.

[8] Alperes érdemi ellenkérelmében a határozatában foglaltakra hivatkozással kérte a kereset elutasítását.

[9] A bírósági eljárásban a felperes által becsatolt okiratokra figyelemmel 2018. szeptember 28. napján kelt 2235395671 számú határozatával módosította az elsőfokú határozatot és azt megváltoztatva a felperes terhére 2.245.678 Ft, javára 5.419 Ft adókülönbözetet állapítva meg a felperest 2.240.259 Ft adóhiány megfizetésére, 4.023.231 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte és 314.184 Ft késedelmi pótlékot állapított meg.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában hivatkozott az Art. 92. § (2)-(4) bekezdései, (11), (15) bekezdésében, a 97.§ (4) és (5) bekezdésében, 108.§ (1) bekezdésében, 109. § (1)-(3) bekezdésében írt rendelkezésekre. Nem találta megalapozottnak a felperes eljárási jogszabálysértésre történő hivatkozását. Rögzítette, hogy a felperessel szemben elrendelt ellenőrzési eljárásban annak időtartama valóban meghaladta a 180 napot, így az Art. 92. § (2) bekezdését módosító 2015. évi CLXXXV. törvény (továbbiakban: Mód. tv3.) 2016. január 1. napjával történő hatályba lépését követően ezen ellenőrzési eljárás befejezése volt szükséges. Ez nem történt meg, csak 2016. január 15. napjával, de az időtartam túllépését nem minősítette az ügy érdemére kiható szabálysértésnek. A megismételt

eljárás ellenőrzési határideje a jogszabályi határidőt pedig nem lépte túl.

[11] Érdemben sem tartotta megalapozottnak a felperes kereseti hivatkozásait, az életviteli kiadások egyenlő arányú megosztásról eltérő kezelését nem találta bizonyítottnak. A felperes által E. G-től kapott kölcsön vonatkozásában rögzítette, hogy annak hitelt érdemlő bizonyítása az Art. 109. § (3) bekezdés értelmében a Pp. 324. § (1) bekezdésében írtakra figyelemmel a perben a felperest terhelte. E bizonyítási kötelezettségének a felperes nem tudott eleget tenni. A felperes házastársával közös ... szám alatti ingatlan adásvétele kapcsán a vételár fele részének elszámolása során rögzítette, hogy a készpénzes kiadás törlése nem járt együtt a forrásoldal növekedésével, az csupán a 2012. évre megállapított forráshiány összegének csökkentését eredményezte. A felperes édesapja és testvére által nyújtott összegekre nézve úgyszintén mérlegelte a bizonyítás eredményét, megállapítva e körben, hogy az állított kölcsönök nyújtására fedezet hiányában nem kerülhetett sor.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[12] A jogerős ítélettel szemben a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve az ítélet hatósági határozatokra kiterjedő hatályon kívül helyezését és a megállapított jogkövetkezmények törlését.

[13] Keresetében írtakkal egyezően sérelmezte az eljárási szabályok adóhatóság általi megsértését. Hivatkozott az Art. 97.§ (2b) bekezdésében írtakra, valamint arra, hogy a Mód tv. 213.§ (1) bekezdés szerint e rendelkezést a hatályba lépésekor jogerősen el nem bírált ügyekben is alkalmazni kell. Álláspontja szerint az Art. 92. § (2a) bekezdésben írt 180 napon határidő - az Art. 6/B. §-ában írt határidőhöz hasonlóan - abszolút határidőnek minősül, az Art. e két joghelyen kívül másutt ilyen határidőt nem tartalmaz. Arra is hivatkozott, hogy az alperes 2060785573 számú megsemmisítő határozata az ellenőrzési határidő túllépése miatt már nem rendelhetett volna el új eljárást az ellenőrzési szakaszra, csupán az eljárás hatósági szakaszára. Álláspontja szerint a 180 napos határidő olyan abszolút határidőként értelmezendő, amely ugyanazon adózó esetében azonos ellenőrzési fajtára és azonos időszakra elrendelt vizsgálat esetén a megismételt eljárásban sem kerülhető meg.

[14] Kifogásolta, hogy az adóhatóság az édesapjánál elrendelt kapcsolódó vizsgálat következtében beszerzett bizonyítékokat - mely kapcsolódó vizsgálatot az adóhatóság nem is zárt le - „átemelte" a megismételt eljárás során felhasznált bizonyítékok körébe, mely eljárás jogszabálysértő. A kapcsolódó vizsgálat eredményének átemelése az

Art. 92. § (15) bekezdése rendelkezésébe ütközik.

[15] Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ügyben hozott ítéletében és az abban írt alkotmánybírósági határozat azon megállapítására, miszerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóság a rá vonatkozó határidőket betartsa. Jelen esetben ez nem történt meg, így alperes eljárása az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés rendelkezését sérti.

[16] Az elsőfokú ítélet elszámolással kapcsolatos érdemi megállapításai közül csupán azt a rendelkezést sérelmezte, mely szerint az alperes a ... szám alatti ingatlan adásvétele után járó, a házastársa részére járó vételárrészt nem megfelelően számolta el a forrástáblázatban.

[17] Alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban történő fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[18] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[19] A felülvizsgálati eljárásban a Pp. 270. § (2) bekezdés és 272. § (2) bekezdés értelmében kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható felül a megjelölt jogszabályok alapján (KGD 2002.262), a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria kérelme elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem kereseti között vizsgálhatja felül.

[20] Az ítélet felülvizsgálat körében a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 206. § (1) bekezdésben és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ítéletében megállapította a történeti tényállást, ismertette az alperes tényállást megállapító és a bizonyítékok értékelését tartalmazó tevékenységét, maga is értékelte egyenként és összességükben a bizonyítékokat és indokolása tartalmazza a bizonyítékok mérlegelését is. Mindezekre tekintettel az ítélet a jogszabályi követelményeknek megfelel, a fenti jogszabályhelyeket nem sérti.

[21] Helyesen foglalt állást az elsőfokú bíróság abban a kérdésben, hogy az adóhatóság részére rendelkezésre álló ellenőrzési határidő túllépése eljárási szabálysértésként bírálandó el. A Kúria már több

határozatában foglalkozott az ellenőrzési határidő megsértésével és annak jogkövetkezményével (pld. Kfv.I.35.407/2010/10., Kfv.V.35.655/2015/5. határozatok). Megállapította, hogy az ellenőrzésre nyitva álló, az Art.92.§-ában szabályozott határidő nem jogvesztő, jellegű, azt kell vizsgálni, hogy a határidő túllépés járt-e az adózóra nézve valamilyen hátrányos következménnyel, a határidő túllépése mennyiben akadályozta az érintettek jogainak gyakorlását, illetőleg korlátozta-e jogorvoslati joguk érvényesítését. A határidő lejártát követően végzett eljárási cselekményt ugyanakkor figyelmen kívül kell hagyni. Az Art. 92. § (15) bekezdésében írtakra figyelemmel az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket az adóhatóság nem végezhet, az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni.

[22] A felperessel szemben elrendelt ellenőrzés határideje 2016. január 1. napján - az Art. 92. §-át a (2b) bekezdéssel kiegészítő Mód.tv3. hatályba lépésének időpontjában - meghaladta a 180 napot. E jogszabályváltozásra figyelemmel a felperessel szemben folytatott ellenőrzést ezen időponttal le kellett zárni. Az ellenőrzés lezárására ugyanakkor a 2016. január 19-én kelt 5142785866 számú jegyzőkönyv szerint 2016. január 15. napján került sor. A Mód. tv3. hatályba lépésének napja és az ellenőrzés lezárása közötti időpontban azonban az adóhatóság ellenőrzési cselekményeket nem végzett, bizonyítékokat nem szerzett be, így nem volt olyan bizonyíték sem, amelyt ez okból a bizonyítékok köréből ki kellett volna zárni. Ezért helyesen értékelte ezt a határidő túllépést az elsőfokú bíróság úgy, hogy ez az eljárási szabálysértés a Pp. 339. § (1) bekezdésében írtakra figyelemmel az ügy érdemére nem hatott ki.

[23] Téves a felülvizsgálati kérelem azon megállapítása, mely szerint a határidő túllépés esetén az ellenőrzési eljárást az adóhatóságnak meg kellett volna szüntetni. A Kúria iránymutatása (Kfv.I.35.458/2012/7.) alapján kialakult bírói gyakorlat szerint az ellenőrzést a határidő túllépése esetén is le kell zárni. Az Art. 104. §-ában szabályozott, az ellenőrzés befejezésekor készítendő jegyzőkönyv egyrészt nem tartozik az ellenőrzési cselekmények közé, másrészt a jegyzőkönyv átadása nélkül az ellenőrzést nem lehet lezárni, azaz az ellenőrzési határidő túllépése esetén is közölni kell a jegyzőkönyvet. Ezért nem az eljárás megszüntetésének, hanem az ellenőrzés lezárásának volt helye, ami az ellenőrzési jegyzőkönyv elkészítésével meg is történt.

[24] A felperes felülvizsgálati kérelmében „abszolút határidő"-nek tekintett ellenőrzési határidő kapcsán rögzíti a Kúria, az Art.-ban megfogalmazott határidők lehetnek elévülési jellegű vagy jogvesztő határidők. Az Art. 92. §-a tartalmazza az ellenőrzési eljárásokban

irányadó határidőket, a 92. §. (15) bekezdése szerint az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni. A jogszabály „kell" kifejezéséből nyelvtani megközelítés esetén valóban arra a következtetésre lehet jutni, hogy a határidő alatt be kell fejezni az ellenőrzést. A Kúria azonban az Art.-ban meghatározott határidők vizsgálata során már rögzítette, hogy az ezen határidők közül csak azok tekinthetők jogvesztőnek, amelyekről a jogalkotó kifejezetten így rendelkezett (Kfv.I.35.442/2017/4. [23] pontja). Mivel az ellenőrzési határidők körében a jogszabály ilyen rendelkezést nem tartalmaz, ezért nem tekinthető az ellenőrzési határidő jogvesztő határidőnek.

[25] Helyesen foglalt állást az elsőfokú bíróság abban a kérdésben is, hogy az Art. 138. § (1) bekezdésében foglaltakra figyelemmel az alperesnek jogszabályi lehetősége volt a támadott határozatot teljes egészében felülvizsgálni és a (2) bekezdésében írtak alapján az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasítani. Az Art. nem tartalmaz korlátozó rendelkezést arra nézve, hogy hányszor lehet a megalapozatlan adóhatósági határozatot megsemmisíteni. Bizonyítás felvételének csak ellenőrzési eljárás vagy vele egy tekintet alá eső vizsgálat keretében van helye, a megismételt eljárás során folytatott ellenőrzések határidejére új eljárás estén is az Art. ellenőrzésre vonatkozó szabályai az irányadóak. Az új ellenőrzési eljárásban a határidő túllépése nem merült fel, erre a felperes maga sem hivatkozott.

[26] A felülvizsgálati kérelem sérelmezte az elsőfokú bíróság azon álláspontját, miszerint nem találta szabálytalannak az adóhatóságnak a felperes hozzátartozójánál elrendelt kapcsolódó vizsgálat befejezése után beérkezett bizonyítékok figyelembe vételét. E körben az elsőfokú bíróság ítélete részletes indokolást tartalmaz, amellyel a Kúria is egyetért. A sérelmezett bizonyítékok beszerzésére a megkereséseket az adóhatóság még az ellenőrzés alatt, és a Módtv3 hatályba lépése előtt adta ki. Az adatszolgáltatások, mint bizonyítékok értékelésére már a megismételt eljárásban, az ott folyó ellenőrzés alatt került sor. Kiemeli a Kúria azt is, hogy az e körben jogsértésre hivatkozó felperes a per során 32. szám alatti előkészítő iratában maga tette a per tárgyává e kifogásolt pénzintézeti megkeresésekre adott válaszok tartalmát (Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság, illetve az MKB Bank Zrt. válaszait) és csatolta be a bankszámla kivonatokat. Ennek eredményeként hozta meg az alperes a per során a 2235395671 számú határozatát, amelynek során értékelte a felperes által becsatolt bizonyítékokat, és azokat figyelembe véve saját hatáskörben módosította az első fokú határozatot felülbíráló korábbi határozatát, és hozott így a felperesre kedvezőbb tartalmú határozatot. A felperes e határozat rendelkezéseivel sem értett egyet, így az ezt követő peres eljárásnak már e határozat

felülvizsgálata volt a tárgya.

[27] A felülvizsgálati kérelem sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében nem megfelelően számolta el a ... szám alatti ingatlan eladásából a felperes házastársának jutott vételár összegét. E körben a Kúria rögzíti, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a tényállást ezen részével részletes ténymegállapításokat tartalmaz, az ítéleti indokolás a Pp. 206. § (1) bekezdés és 221. § (1) bekezdésének megfelelően értékeli a bizonyítékokat és tartalmazza a bíróság mérlegelő tevékenységéről való számadást. A felülvizsgálati kérelem rendkívüli jellegénél fogva a bizonyítékok felülvizsgálati eljárásban történő felülmérlegelésére csak rendkívül kirívó esetben, akkor van lehetőség, hogy ha az elsőfokú bíróság mérlegelése iratellenes, okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes. Az ítélet ezen részének mérlegelési tevékenysége nem minősíthető sem okszerűtlennek, sem a logika szabályaival ellentétesnek, nem tekinthető iratellenesnek sem, ezért az elsőfokú bírói megállapítások felülmérlegelésére e körben a Kúria nem látott lehetőséget.

[28] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

[29] A Kúria a Pp. 270. § szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[30] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében, a 62.§ (1) bekezdése h.) pontjában írtakra figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM sz. rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest az illeték megfizetésére.

[31] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

[32] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2019. március 14.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Sisák Péter sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró