

Az adóhatóság döntései esetében is megállapítható elvi jelleggel, hogy semmis határozataihoz joghatás nem fűződhet. Az adóhatóság eljárására irányadó szabályok sui generis jellege folytán azonban az adóhatóságnak önmagában a bírósági felülvizsgálat ténye miatt lehetősége van a törvény által megadott határidőn belül a joghatás kiváltására alkalmas adóhatósági határozat meghozatalára. [2004. évi CXL. tv. (Ket.) 121. §, 2003. évi XCII. tv. (Art.) 164. §]

#### A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság megismételt eljárásban szja, százalékos EHO adónemekben a 2007-2010. évekre, magánszemélyek különadója adónemben a 2007-2009. évekre bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le felperesnél. Vizsgálták a felperes bankszámláit, a családon belüli eltartottakat, pénzmozgásokat, gépjármű- és ingatlan vásárlásokat. Az ellenőrzés megállapítása szerint a felperes kiadásai, vagyongyarapodása nem állt arányban adózott jövedelmeivel és igazoltan megszerzett adómentes bevételeivel, ezért az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 108. § (1) és 109. § (1) bekezdései alapján becslést alkalmaztak. A feltárt forráshiányt a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. 28.§ (1) bekezdés alapján egyéb jövedelemként állapították meg.

[2] A 2008-2010. évekre adókülönbözetet megállapító elsőfokú határozathoz kapcsolódó kézbesítési vélelem megdöntése iránti adóhatósági végzéshez tartozó nemperes eljárást követően az alperes érdemben elbírált a fellebbezést. Az elsőfokú döntést megváltoztatta, a 2008-2009. évekre elévülés miatt nem tett megállapítást, a 2010. év tekintetében fenntartotta az elsőfokú döntést. A 2007. év elévülését már az elsőfokú eljárásban rögzítették.

[3] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletével, figyelemmel a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. (a továbbiakban: Ket.) szabályaira, a kiadmányozás hibájában mutatkozó semmisségi ok miatt hatályon kívül helyezte ezen 2060542172 számú másodfokú határozatot, és az alperest új eljárásra kötelezte.

[4] Alperes az iránymutatásnak megfelelően kiadmányozott, 2018. február 16-án kelt határozatával az elsőfokú döntést megváltoztatta, a 2008-2009. évekre elévülés miatt nem tett megállapítást, a 2010. év tekintetében fenntartotta az elsőfokú döntést. Ezzel az szja és százalékos EHO adónemekben összesen 4.113.721 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Kiemelte, hogy az Art. 109. § (3) bekezdése szerint az adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő adatokkal történő igazolására 2006. szeptember 15-ét követően megszerzett források esetében csak az Art. által meghatározott bizonyítékok alkalmasak.

[5] Indokolása szerint a vizsgálat során feltárt adatok, tények alapján a felperesnek az ingatlan vásárlásokra, illetőleg vételárreszletek kifizetésére, a jármű vásárlásra, társasága részére nyújtott tagi kölcsönökre, törlesztő részletekre és a megélhetésre fordított kiadásaival nem állt arányban a megszerzett jövedelmeinek együttes összege: a felperes 3.279.504 forint nettó jövedelemmel rendelkezett, készpénzes kiadásainak összege 39.000.000 forint volt. Így a becslés jogalapja fennállt, a becslés lefolytatása jogszerű volt. A bevételek és kiadások időrendi sorrendben való egybevetését, a „mérleg módszert” a Kúria az adóalap valószínűsítésére alkalmas módszernek ismerte el.

[6] A 2007. évi nyitóegyenleget az adóhatóság 0 forintban állapította meg. Alperes rögzítette, hogy a kaposvári trezor meglétét elfogadja, de felperes nem nyújtott be olyan okiratot, amely ott pénz elhelyezését, továbbá onnan vizsgált időszaki készpénz felvételt, vagy oda pénzbefizetést hitelt érdemlően (okirattal) igazolna. Az érdi trezorban lévő 42.000.000 forint készpénz meglétét a felperes a trezor leltárívvel igazolta. A trezorból pénzt felvenni és befizetni csak a leltárív vezetésével történhetett. Az érdi trezorba felvett-befizetett leltárívvel igazolt összegeket az adóhatóság a vagyonmérleg bevételi-kiadási oldalain feltüntette.

A fellebbezéshez csatolt okiratokkal a trezorokon kívül felperes 1994. július 7. és 2006. október 25. közötti időszakra 55.800.000 forint további megtakarításra hivatkozott, de az összeg 2007. január 1-jei fennállását nem igazolta. Azt, hogy a vizsgált éveket megelőző 20 évben a felperes valóban jelentős összegű bevételekhez jutott, az adóhatóság nem vitatta, de azt sem, hogy ezen időszakban a felperesnek jelentős kiadásai is voltak.

#### A kereseti kérelem

[7] A felperes keresetében több indokkal kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát. Hivatkozott arra, hogy a teljes időszak elévült az alperes által elkövetett semmisségi hiba miatt. Érdemben vitatta a becslés alkalmazhatóságát, a 2007. évi nyitóegyenleg összegét.

#### Az elsőfokú ítélet

[8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

[9] Az elévülés kérdésében az Art. 164. § (1), (5) és (13) bekezdéseit alkalmazta. Ezekre tekintettel megállapította, hogy a 2010. év tekintetében az adó megállapításához való jog 2017. július 1. napján évült volna el, azonban a bírósági eljárásra tekintettel 448 napig nyugodott az elévülés, így az adó megállapításához való jog 2018. szeptember 21-ével évült volna el, vagyis az alperesi határozat rendelkezhetett a 2010. évre vonatkozó adómegállapításról.

[10] Értékelése szerint nem vitás, hogy a felperes a vizsgált időszakban nem rendelkezett olyan összegű bevétellel, mely arányban állt volna az általa eszközölt kiadásokkal. A becslés Art. 109. § (1) bekezdés szerinti feltétele fennállt. A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó csak hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. Az örökségre, jelentős rendelkezésre álló és gazdálkodás tárgyát képező vagyonra, munkaügyi perben kapott kártérítésre vonatkozó felperesi előadások nem voltak relevánsak, mert a felperesnek azt kellett volna igazolni, hogy a kapott összegek 2007. január 1-jén rendelkezésre is álltak.

[11] A felperes által előterjesztett bizonyítékok nem voltak alkalmasak az alperesi határozatban foglaltak megdöntésére. A felperes indítványára meghallgatott L. M. nem igazolta a forrás rendelkezésre állását, a továbbiak pedig olyan bizonyítékok voltak, melyeket az alperes már ismert az adóigazgatási eljárásban és azokat értékelte.

#### A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[12] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra és új határozat hozatalra kötelezését kérte.

[13] Eljárásjogi jogszabálysértésként hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság előtt nem gyakorolhatta iratbetekintési jogát, mivel a teljes iratanyag nem állt rendelkezésre. A 2018. október 24-ei tárgyalási napon a bíróság azon kérdésére, kér-e póthatáridőt, a jogi képviselő nélkül eljáró felperes azért adott nemleges választ, mert a bíróság megfelelő tájékoztatásának elmaradása miatt nem tudta, hogy az információ hiány a hátrányára válhat. Sérült a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 36. § (1) bekezdés b) pontja alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 110. § (2) bekezdés és 111. §-a.

[14] Az elévülés tekintetében előadta, hogy a semmisségi esetek ex lege orvosolhatatlan eljárási szabálysértések. Megsemmisítésük/hatályon kívül helyezésük mindig ex tunc hatályú. A visszamenőlegesség indoka, hogy az érvénytelenség kiküszöbölhetetlen, ahhoz kibocsátásától kezdve nem fűződhetett volna joghatás. Az Art. 164. § (5) bekezdése csak azokra az esetekre

alkalmazható, amikor sor kerül a bírósági felülvizsgálatra, ami éppen a semmisség miatt nem történt meg. Téves volt az alperes védíratba foglalt azon előadása, hogy az Art. 164. § (5) bekezdése az ügy kimenetlére semmilyen kivételt nem enged. Az elsőfokú bíróság indokaiból nem állapítható meg, hogy miért tekintette tévesnek a felperes elévülésre való hivatkozásait. Az elévülés bekövetkezésének figyelmen kívül hagyása súlyos jogszabálysértés.

[15] Hivatkozott az 1/2010. (VI.28.) PK vélemény 2. pontjára, amelyből következően a semmis alperesi határozat semmilyen joghatás kiváltására nem alkalmas. A semmisség következtében az elévülés nyugvására vonatkozó szabályt helytelenül alkalmazta az elsőfokú bíróság. Az elsőfokú bíróság a Kp. 85. § (3) bekezdését is megsértette, mert nem vette hivatalból figyelembe a semmisség joghatását.

[16] Az adókülönbözetet érintően a vagyonmérleg, a becslés alkalmazhatósága kérdésében előadta, hogy a kereset elutasítása során az elsőfokú bíróság általánosságokat rögzített. Mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság elsiklott a becslés alkalmazhatósága, illetve szabálytalansága felett. A felperes több alkalommal szolgáltatott hitelt érdemlő bizonyítékokat a nyitóegyenlegről, de azokat a bíróság alaptalanul elutasította, miközben maga az alperes is elismerte, hogy a vizsgált éveket megelőző 20 évben a felperes valóban jelentős összegű bevételekhez jutott. A bevételek a vizsgált adóévben a felperes rendelkezésére álltak, és azokat nem terhelte bevallási kötelezettség. Érveit a felperes keresetlevelében, majd a perben is előadta, ennek ellenére a bíróság részletes indokolás helyett csak általános indokolást adott, nyilvánvalóan elmulasztotta a felperes által felhozott valamennyi érv alapos feldogozását. Sérült a Kp. bíróság indokolási kötelezettségére vonatkozó 78. § (2) és 79. § (1) bekezdése, továbbá a 88. § (1) bekezdésének a) pontja.

[17] Alperes ellenkérelmében valamennyi kérdésben a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[18] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[19] A Kp. 36. § (1) bekezdés b) pontja értelmében a bíróság általános intézkedési és tájékoztatási kötelezettségére a Pp. általános szabályait kell alkalmazni. A Pp. 111. §-a bíróság általános tájékoztatási kötelezettségét az általános intézkedési kötelezettséggel együtt jeleníti meg, azaz a bíróság köteles a jogi képviselő nélkül eljáró felet perbeli eljárási jogairól és kötelezettségeiről, indokolt esetben a támogató perben való részvételéről, valamint a pártfogó ügyvédi képviselőt engedélyezésének lehetőségéről a szükséges tájékoztatással ellátni.

[20] Az elsőfokú peres iratokban lévő hivatalos feljegyzés szerint a felperes a bíróság hibájából akadályozva volt az iratbetekintésben. Az elsőfokú bíróság, mint azt a felülvizsgálati kérelemben a felperes is előadta, a 2018. október 24-i tárgyaláson tájékoztatta a felperest arról, hogy van lehetősége az iratokba való betekintésre, felperes azonban úgy nyilatkozott, nem kíván élni ezzel a lehetőséggel, ott a tárgyaláson kíván egy-két dolgot kiemelni. Az elsőfokú bíróság tehát lehetőséget adott a jog gyakorlására. Az érintett tárgyalási napon felperes részéről kiemelésre került tényállási elemek, a 2007. évi nyitóegyenleg, a készpénzforgalmi mérleg egyéb adatai, pedig már az ellenőrzési jegyzőkönyv lezárása óta ismertek voltak felperes előtt, adóigazgatási eljárás során tett nyilatkozataiban, keresetlevelében alapvető támadási okok voltak az adóhatósági megállapítással szemben. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak szerint a nyitóegyenleg kérdésében tett előadásait, csatolt bizonyítékait az elsőfokú bíróság nem merítette ki. Felperes ezzel maga igazolta, hogy az iratbetekintés elmaradása nem akadályozta álláspontjának előadását, bizonyítékainak előterjesztését; az pedig, hogy ez nem vezetett eredményre, szintén nem alapoz meg a Kp. 36. § (1) bekezdés b) pontjával összefüggésben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére vezető jogszabálysértést.

[21] Az elévülés körében a felülvizsgálati kérelem ex tunc hatályra vonatkozó előadását a Kúria

azért nem tekintette irányadónak, mert a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: régi Pp.), illetve a Kp. szerint folyó bírósági felülvizsgálat során az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezése mindig ekként fejtette/fejtí ki hatását. Adókülönböztet megállapító hatósági határozathoz kapcsolódóan a bíróság sem ex nunc, sem pro futuro nem rendelkezhetett és a Kp. 38. § (1) bekezdés a) pontja szerinti kereset esetén adóügyben továbbra sem rendelkezhet ekként. Mindez következett/következik a bírósági felülvizsgálat azon szabályából is, amely – amennyiben törvény eltérően nem rendelkezik – a határozat hozatal időpontjához rendelte/rendeli a bíróság tények feltárására vonatkozó kötelezettségét: régi Pp. 339/A. §, Kp. 85. § (2) bekezdés.

[22] Az elsőfokú jogerős ítéletet követően hozta meg a Kúria a közigazgatási határozatok semmisségével kapcsolatos egyes kérdésekről szóló 1/2019. KMPJE jogegységi határozatot. A jogegységi határozat a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 24. § (1) bekezdés c) pontja alapján a bíróságok-, így a Kúria számára is kötelező. A határozat indokolásának III.3. pontja szerint „Le kell azonban szögezni, hogy a polgári jogban a semmisség anyagi jogi kategória, amelynek elsősorban a szerződéses jogviszonyokban van jelentősége, ezzel szemben a közigazgatási eljárási jogban a semmisség eljárásjogi jogfogalom, amely a hatósági döntésekhez kapcsolódik. A semmisség tárgyának és jellegének alapvető eltérései miatt a Ket. 121. §-ában foglaltak értelmezéséhez a polgári jogban kimunkált értelmezés és joggyakorlat közvetlen iránymutatásul nem szolgálhat.” A Kúria a jogegységi határozatban foglaltak alkalmazásával azt állapította meg, hogy a polgári jogi anyagi jogi természetű semmisség szabályai az adóhatósági eljárási jogi semmisség következményeire nézve sem adhatnak iránymutatást. Ezért a Kúria nem tekinthette követendőnek a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott 1/2010. (VI.28.) PK véleményt.

[23] Az alkalmazandó normák kapcsán a Kúria kiemelt figyelemmel volt arra, hogy adó ügyben hozott közigazgatási cselekmény bírósági felülvizsgálata folyt, amelyben a többi jogághoz képest is sajátos, belsőleg koherens szabályrendszer kell alkalmazni, továbbá a Ket. alkalmazására is csak az Art. 5. §-a által engedélyezett módon van lehetőség. Az adóigazgatási eljárás kapcsán tekintettel kell lenni arra is, hogy az Art. sui generis szabályainak értelmezése az Alaptörvény 28. cikke által megkívántan, a józan ésszel és az erkölccsel összhangban lévő módon történjen.

[24] Az Art. 164. § (5) bekezdése az elévülés nyugvást arra az esetre szabályozza, ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja. Ekkor a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik. Az Art. 164. § (13) bekezdése az elévülési idő meghosszabbításáról rendelkezik, c) pontjában arra az esetre, ha az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

[25] Az Art. alkalmazásában a „bírósági felülvizsgálat” ténye és nem a végeredménye, nem a bírósági határozat tartalma az, ami lehetővé teszi mind a nyugvást, mind az elévülési idő meghosszabbítását. A „bírósági felülvizsgálat” ennek folytán nem szűkíthető le az adóhatósági határozatban foglaltak érdemi vizsgálatára, az a kereset benyújtásától kezdődően folyik, függetlenül attól, milyen típusú és tartalmú bírósági döntéssel zárul az eljárás. Az Art. szabályai tehát nem adnak lehetőséget a bírósági felülvizsgálatot lezáró határozatok tartalom szerinti megkülönböztetésére. Ennek következtében míg elvi jelleggel az adóhatóság döntései esetében is megállapítható, hogy semmis határozataihoz joghatás nem fűződhet, addig az adóhatóságnak önmagában a bírósági felülvizsgálat ténye miatt lehetősége van az Art. szerint megadott határidőn belül a joghatás kiváltására alkalmas adóhatósági határozat meghozatalára: az Art. elévülésre és így annak nyugvására vonatkozó szabályai a bírósági felülvizsgálat eredményeként megállapított semmisség esetében sem hagyhatók figyelmen kívül. A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott alperesi védírat helyesen közelítette meg a kérdést.

[26] Kétségtelen, hogy az elsőfokú bíróság az elévülés kérdésében nem adott aprólékos indokolást, a jogerős ítélet azonban tartalmazza a Kp. és a Pp. által megkívánt minimális követelményt: az

alkalmazott tényállást és az Art. vonatkozó szabályait ütköztette, egzakt következtetést vont le. Álláspontját a megismerhetőséghez szükséges mértékben ismertette, az elévülés kérdésében végső következtetése helytálló volt. Ez okból nem kerülhetett sor a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére. A nyugvás időtartamát, ehhez képest az elévülés időpontját az elsőfokú bíróság megállapította, ebben a kérdésben azonban nem volt felülvizsgálati kérelem, így azokat a Kúria az elsőfokú bírósággal egyezően fogadta el: 448 napig nyugodott az elévülés, így az adó megállapításához való jog csak az alperesi határozat közlését követően, 2018. szeptember 21-ével évült volna el.

[27] Az ellenőrzött időszak 2007. évére az adóhatóság elévülés miatt már az ellenőrzés során sem tett megállapítást, mivel azonban annak adatai kihatnak a követő időszakra, a későbbiekben releváns a 2007. évi nyitóegyenleg. Ezért helye volt ezen adat vizsgálatának. Az adókülönbözetet eredményező időszak 2008. évi nyitóegyenlege – figyelemmel a 2007. év adóhatóság által elfogadott adataira – 10.707.567 forint volt, a 2008-2010. években a felperes bevallott éves jövedelemének nettó összege 3.279.504 forint, és csak ingatlan vásárlásra 39.000.000 forint készpénzt fordított. Ezen adatokat az adóhatóság az Art. 97. § (4) bekezdés első mondatának keretei között tárt fel: az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani. Az adóhatóságot a bizonyítási kötelezettség tehát abban a körben terhelte, hogy az adott időszak vagyonnövekményének – fogyasztás és felhalmozás együtt – nem volt meg a fedezete, azaz abban a kérdésben, hogy fennállt a becslés jogalapja. Az adatok alapján az alperes alappal észlelte, hogy a felperesnek a vagyongyarapodására fordított kiadásai nincsenek arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összegével, át kellett térnie az Art. 109. § (1) bekezdés szerinti becslés alkalmazására. A becslés alkalmazhatósága kérdésében az elsőfokú bíróság jogszerűen utasította el a keresetet.

[28] A becslés a vagyongyarapodási vizsgálatok során is egy olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A készpénzes adatok összegszerű és időbeli összevezetésére megfelelő eszköz az alperes által is alkalmazott ún. készpénzforgalmi mérleg. A nyitótétel, mint minden egyéb forrás elfogadása csak abban az esetben lehetséges, ha az az adott pillanatban az adózó rendelkezésére állt, azaz készpénzként felhasználható volt, mivel egy ténylegesen felmerült kiadás fedezeteként csak a ténylegesen rendelkezésre álló és erre fordított pénzösszeg vehető figyelembe. A vagyongyarapodás vizsgálata során a forrás rendelkezésre állása ténykérdés (Kúria Kfv.I.35.668/2016/6. számú ítélet [34] pont). A becslés módszerét is alappal tekintette az elsőfokú bíróság jogszerűnek.

[29] A felperes felülvizsgálati kérelmében helytállóan hivatkozott arra, hogy az alperes nem vitatta, a megelőző 20 évben a felperesnek voltak jelentős bevételei, amihez azonban jelentős kiadások is párosultak. A trezorok készpénzállományának rendelkezésre állását az igazolt összegekben az alperes elfogadta. Az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette jogszerűnek az alperes azon elvárását, hogy a hivatkozott összegek 2007. január 1-jei rendelkezésre állását már a felperesnek kell hitelt érdemlően bizonyítani. A felperes által felajánlott tanúbizonyításnak az elsőfokú bíróság helyt adott, azt és a többi, az alperes által már értékelt felperesi bizonyíték tartalmát összevetette. Okszerűen következtetett arra, hogy az adóigazgatási eljárásban már értékelt bizonyítékokból más megállapítás, mint amit az alperes jutott, nem tehető meg. Az elsőfokú bíróságnak nem kellett a 79. § (1) bekezdésnek megfelelően alperest köteleznie a tényállás valóságának bizonyítására, a bizonyítékok értékelésekor belső meggyőződéséről okszerűen számot adott, nem sérült a Kp. felülvizsgálati kérelemben hivatkozott 78. § (2) bekezdése sem. Az elsőfokú bíróság jogszerűen utasíthatta el a felperes alaptalan keresetét a Kp. 88. § (1) bekezdés a) pontja szerint.

[30] Mindezekre tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.