



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I. 35.280/2022/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: Szabó és Társa Ügyvédi Iroda ügyvéd1

Cím4

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatala Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: jogtanácsos

Cím1

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 37. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 38.K.701.409/2020/36. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 38.K.701.409/2020/36. számú ítéletét megváltoztatja, az alperes 2235033423 iktatószámú határozatával módosított 2234698621 iktatószámú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisíti és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Az elsőfokú és a felülvizsgálati perköltséget a felek maguk viselik.

A kereseti és a felülvizsgálati illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes adószámmal rendelkezik, bejelentett tevékenysége lakásbérlet, albérlet. A felperes 1993. december 13. napján vásárolta meg a cím5 szám alatti lakást 5.000.000,-Ft-ért, melyen értékmegőrző, illetőleg értéknövelő felújításokat és beruházásokat végzett 1993. és 2010. között. A felperes a bérbeadott ingatlan értékét 2010. december 31-i dátummal 45.000.000,-Ft-ban jelölte meg, erre alapozva évenként 2%-os leírási kulccsal, 2016. évre 900.000,-Ft, 2017. évre 675.000,-Ft értékcsökkenést számolt el költségei között. A felperes a tárgyi eszköz nyilvántartáson kívül a beruházást illetően bizonylattal nem rendelkezett. A felperes a bérleti jogviszony megszűnésekor 2.400 EUR kaució összegből 100 EUR-t visszatartott a reluxa megrongálása miatt, ezt bevételként nem számolta el.

[2] A felperes 2015. decemberében kelt szerződés alapján 2016. január 01-től 2016. május 31-ig bérbe adta ingatlanát név részére, a bérbe adásról készült szerződéseken bérleti díjról nem rendelkeztek. Mindketten azt nyilatkozták, hogy a bérlet ingyenesen történt.

[3] A felperes költségként számolta el 2016-2017 években a cég1 (továbbiakban: Bt.) által takarítás és ingatlan közvetítői tevékenységről kiállított számlák ellenértékét, továbbá egy szentendrei lakcímre szóló szárítógép szállítását tartalmazó 10.000,-Ft összegről kiállított számlát.

[4] A felperes bevallásában költségként számolt el egy szobabicikli vételéről kiállított számlát, amelyet állítása szerint a bérlő kérésére, annak egészségmegőrzésének céljából vásárolt. A 2016-2017 évekre végzett jogkövetési vizsgálat során a bérlő, egy Kft. képviselője azt a nyilatkozatot tette, hogy tudomása szerint a bérleményben szobabicikli nem volt.

[5] A felperesnél az adóhatóság 2016-2017. évekre személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekre kiterjedő adóellenőrzést végzett. Ezt megelőzően 2011. évre egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést folytattak, melynek során a nyilvántartás vezetési kötelezettség elmulasztása, a nyilvántartások jogszabálytól eltérő vezetése miatt mulasztási bírságot szabtak ki, megállapítva, hogy az alapnyilvántartás és a tárgyi eszköz nyilvántartása nem felelt meg a jogszabályi előírásoknak.

[6] Beruházási bizonylatok hiányában az ellenőrzés a felperes által elszámolt értékcsökkenési leírás alapját az ingatlan megszerzési értékében 5.000.000,-Ft-ban állapította meg, figyelemmel a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 10. §-ban, valamint 11. számú melléklet II/2.c. pontjában foglaltakra, és ennek figyelembevételével számította az értékcsökkenési leírás összegét.

[7] Az adóhatóság bérleti díj hiányában szívésségi lakáshasználatnak minősítette a név és felperes között létrejött jogviszonyt, és erre figyelemmel rögzítette, hogy az Szja tv. 17. § (3) bekezdés a) pontja értelmében nincs mód a 2016. január 01-től 2016. május 31-ig terjedő időszakra értékcsökkenés költségként történő elszámolására.

[8] Az adóhatóság a Bt. által kiállított számlák alapján a költségelszámolást nem fogadta el. A Bt. beltagja a felperes férje, kültagja pedig a felperes volt, ekként a felperes valóságban saját magának végzett munkát, ő volt egy személyben a szolgáltatások nyújtója és igénybe vevője is. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-a alapján a jogügyleteket tartalmuk szerint minősítette és azt rögzítette, hogy az ingatlan közvetítési szolgáltatást, takarítást nem a Bt., hanem önálló tevékenysége keretében maga a

felperes végezte el, a Bt. által kiállított számlák nem hitelesek. Utalt arra is, hogy az ingatlan 2016. január 01-2016. május 31. közötti időszakban nem volt bérbeadás útján hasznosítva, ezért az erre az időszakra vonatkozó takarítási költségek még akkor sem lennének elszámolhatók, ha a társaság számlái hitelesek lennének.

[9] Ugyancsak elvetette a szárítógép szállítási költség számlájának elszámolását, tekintettel arra, hogy esetében az Szja tv. 11. számú mellékletének II/g. pontja alkalmazható, továbbá a szárítógépet értékesítő társaság számlájában vidékre történő szállítási díj lett felszámítva, az nem vehető figyelembe a Budapesten található ingatlanhoz kapcsolódó beszerzéshez egyedileg kapcsolható járulékos költségként, ezért a beszerzési árnak nem része. Nem találta igazoltnak a szobabicikli bérlő kérésére történő beszerzését, mert a gazdasági társaság bérlő képviselőjének nyilatkozata szerint a bérleti jogviszony létrejöttkor szobabicikli nem volt az ingatlanba, a magánszemély bérlő kérését a felperes pedig igazolni nem tudta.

[10] A bérleti jogviszony létrejötté során átadott kaucióból történő 100 Euro összeget bevételnek minősítette, tekintettel arra, hogy a felperes nem igazolta, hogy bármilyen javítása felmerült volna a kaució visszatartását eredményező reluxa tekintetében.

[11] Mindezekre tekintettel a felperes terhére 2016. és 2017. adóévre személyi jövedelem adónemben összesen 567.313,-Ft, egészségügyi hozzájárulás adónemben 374.699,-Ft adókülönbözetet állapított meg, mely egyben adóhiánynak minősült, ezután adóbírságot számított fel és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte a felperest.

[12] A felperes fellebbezése folytán eljár alperes a 2019. november 28. napján kelt 2234698621. számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta.

A felperes keresete és az alperesi védekezés

[13] A felperes keresetében egyrészről eljárásjogi jogszabálysértések, másrészről anyagi jogszabálysértések miatt kérte az alperesi határozat megváltoztatását és a terhére megállapított adóhiány, adóbírság, késedelmi pótlék törlését.

[14] Sérelmezte az értékcsökkenési leírás alapjának alperesi megváltoztatását, hangsúlyozta, hogy az ingatlan vonatkozásában értékcsökkenési leírás alapját érintő értéknövelő, illetve értékmegőrző beruházások 2010. december 31. napja után már nem történtek, erre figyelemmel az alperes jogsértő módon követelte a felperestől az elévült időszak vonatkozásában a beruházási számlákat. Arra is hivatkozott, hogy 2011., 2016. és 2017. években visszaigényelt adót az adóhatóság 2012., 2017. és 2018. évi ellenőrzéseket követően visszautalta a felperes részére, márpedig ezen ellenőrzések során vizsgálnia kellett az Art. és az Szja tv. szerinti kötelezettségek betartását, máskülönben nem hagyhatta volna

jóvá a visszaigényelt adó kiutalását. Ekörben vitatta az alperes azon állítását, hogy ezen ellenőrzések pusztán formai ellenőrzések lettek volna. Ugyancsak kifogásolta, hogy az ingatlan beruházási költségeként a vagyonszerzési illetéket az adóhatóság nem vette figyelembe, ezzel megsértette az Szja tv. 11. számú melléklet II.2.c pontjában foglalt szabályozást.

[15] Az adóhatóság tévesen minősítette a megrongált reluxa miatti kaució visszatartást bevételnek, vitatta az útnyilvántartásokkal kapcsolatos megállapításokat, a Bt. által kibocsátott számlák el nem számolhatóságát, illetve a szobabiciklivel kapcsolatos alperesi álláspontot.

[16] Az alperes védiratában a határozatban foglaltak fenntartása mellett kérte a felperes keresetének elutasítását.

[17] A kereset benyújtását követően az alperes a 2020. január 06. napján kelt 2235033423. számú határozatát akként módosította, hogy az elsőfokú határozatot megváltoztatta, személyi jövedelem adó adónemben 557.675, míg echo adónemben 372.584,-Ft összeget állapított meg, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel. A határozat egyéb rendelkezéseit változatlanul helyben hagyta. A módosítás indoka az elsőfokú hatóság számításának helytelensége volt.

Az elsőfokú ítélet

[18] Az elsőfokú bíróság bár a felperes eljárásjogi jogszabálysértéseit nem találta megalapozottnak, de az anyagi jogi jogszabálysértések körében az alperesi határozatot jogszabálysértőnek minősítette és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[19] Elfogadta az alperesnek azt az álláspontját, hogy a korábbi ellenőrzések az egyes eljárások eltérő tárgyát tekintve nem terjedhettek ki az adó megállapításával, bevallásával és megfizetésével kapcsolatosan. Hangsúlyozta ugyanakkor, hogy az adóhatóság azon körülmények vonatkozásában, amelyekre vonatkozólag „formális” ellenőrzést végezhetett korábban, vagy amelyekre nézve megállapításokat tehetett, ennek ellenére nem tett, ez a mulasztása nem hatalmazza fel arra, hogy a törvényi kereteken túl egy későbbi ellenőrzés során tegyen megállapításokat, avagy a korábbi megállapításaival ellentétes álláspontra helyezkedjen egy bevallások utólagos ellenőrzése kapcsán lefolytatott adóellenőrzés során.

[20] A 2016. január és május közötti bérleti jogviszony értékelése körében kiemelte, hogy a megbízó levéllel elrendelt ellenőrzés 2016. január 1-2017. december 31-ig terjedt, ezért a 2015. év decemberében megkötött szerződés vizsgálata jogsértő volt, mert túlterjeszkedett a

megbízólevélben szereplő időtartamon. Emiatt nem lehet kétségbe vonni az erre az időszakra elszámolt értékcsökkenési leírást.

[21] Ezzel összefüggésben ezért alaposnak találta a felperesnek azt az érvelését, hogy az értékcsökkenési leírás alapja, vagyis az ingatlan értéke tekintetében már vizsgálódást nem folytathatott, mert e körben a felperest olyan iratok benyújtására kötelezte, melyekkel a felperes nem rendelkezett, mivel azok nem csak az elévült időszakra vonatkoztak, hanem azok vonatkozásában a jogszabályban előírt iratmegőrzési kötelezettsége is lejárt. Ezzel összefüggésben utalt arra, hogy a felperes 2011. évi adóbevallására vonatkozóan 2012-ben lefolytatott vizsgálat eredményeit rögzítő jegyzőkönyv, s ennek eredményeként hozott határozat szerint a felperes bizonylatmegőrzési kötelezettségének a bevallásban szerepeltetett adatokat alátámasztó bizonylat vonatkozásában eleget tett, ezért az alperesnek lehetősége lett volna az elévülési időn belül vizsgálni az értékcsökkenési leírás alapját. Az, hogy ezt elmulasztotta, nem hosszabbította meg a törvényben meghatározott elévülési időt és nem tette lehetővé, hogy az alperes az elévült időszakra végezzen ellenőrzést, mely keretében az adómegállapítás körében bizonyítást folytasson le.

[22] Megítélése szerint az alperes alaptalanul hivatkozott a 2012-ben lefolytatott vizsgálat formális jellegére, mert bár e vizsgálat valóban csak bizonylatok meglétét, és nem azok tartalmi hitelességét vizsgálta, azonban a perbeli adóellenőrzés tárgya adómegállapítás volt, melynek során nem vitatott, hogy a tárgyi eszköz nyilvántartás bizonylatokkal igazolható tartalmi hitelessége az ellenőrzés tárgyát képezte, azonban a megbízólevél szerint 2016-2017 évekre vonatkozó ellenőrzés csak ezen évekre vonatkozóan vizsgálhatta azt.

[23] Abból a tényből, hogy az alperes adómegállapításhoz való joga elévült, az is következik, hogy az értékcsökkenési leírás alapjának a meghatározása, mivel az ingatlan értéknövelő beruházásai 2010. december 31-én befejeződtek, elévült időszakra vonatkozó bizonyítás megállapítását nem alapozta meg, ebből következően az elévült időszakra eső tényeket már nem vizsgálható tényként kellett volna figyelembe vennie, amelynek valóságtartalma már nem vitatható. Elfogadta azt a felperesi állítást, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 78. § (8) bekezdése értelmében nem volt olyan bizonylatok benyújtására kötelezhető, amelyek megőrzésére az adóellenőrzés idején már nem volt köteles. Ennek következményeként az ingatlan értékének értékcsökkenési alapjának meghatározása tekintetében az alperes jogszabálysértően járt el.

[24] Nem osztotta az alperesnek a kaucióból visszatartott 100 Euro bevételként történő minősítését, miután a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 6:343 §-ból az alperes téves következtetést vont le, mivel nem vette figyelembe, hogy a bérleti szerződéssel létrejött kötelmi jogi jogviszony nem zárja ki a felek között a bérleti jogviszonnyal összefüggésben kártérítési jogviszony létrejöttét is. Ekként a reluxának a bérlő általi használatból eredő elromlása szerződésszegésnek minősült, ebből eredő károk megtérítésére a bérlő a Ptk. 6:142 §-a értelmében volt köteles, így a kaucióból visszatartott összeg egy általány kártérítésnek minősült, amely az Szja tv. 1. számú mellékletének 6.1.c) pontja alapján adómentes. Az alperesi érveléssel ellentétben a felperesnek nem kellett

bizonylattal igazolnia a reluxa javítási költségét, a reluxa meghibásodásából az őt ténylegesen ért kár mértékét, ugyanis ebben az esetben a kártérítés mértéke általánosan, tehát nem a tényleges kár összegében került megállapításra. Megítélése szerint a visszatartott összeg csak akkor minősült volna adóköteles bevételnek, amennyiben azt a felek a bérleti díjba beszámították volna, erre azonban nem került sor.

[25] Elfogadta a felperesnek a Bt. által kiállított számlákkal kapcsolatos álláspontját is azzal, hogy a betéti társaság a tagjaitól elkülönült, önálló jogalanyisággal rendelkezik, ezért a felperes és a Bt. által kötött szerződés alapján a szolgáltatás, még ha azt a felperes személyesen is teljesítette, a gazdasági társaság nyújtotta, nem a felperes. Felperes polgári jogilag érvényesen szerződhetett a tulajdonában álló ingatlan takarítása, illetve annak a potenciális bérlők felé történő közvetítése érdekében a Bt.-vel, amely szolgáltatások teljesítése meg is történt az iratok és a felperes által benyújtott bizonylatok alapján. Az alperes e körben a bizonyítékok értékelésének kötelezettségét is megsértette, miután az adóellenőrzés során az ingatlan.com Zrt. képviselője által csatolt adatbázis szerint a kérdéses időszakban a Bt. legalább 45 ingatlant hirdetett e felületen, továbbá a Bt. ügyvezetője nyilatkozott arra a kérdésre, hogy a cég konkrétan milyen tevékenységet folytatott székhelyén, illetve telephelyén. Tévesen vonta le az alperes azt a következtetést az ingatlan.com Zrt. képviselője és a Budapest Főváros Főpolgármesteri Hivatal Igazgatási és Hatósági Főosztálya által tett nyilatkozatok alapján, hogy az ingatlan közvetítési tevékenységet valójában a felperes nyújtotta. A felperes a társaságban annak tagjaként végezte el tevékenységét és a társaságnak volt kapcsolattartója az ingatlan.com Zrt. irányába is. Ezt erősítette meg a bérbeveendő ingatlan felkutatásával megbízott magánszemély nyilatkozata is. Ezzel összefüggésben a felperes helytállóan hivatkozott a jogkövetési vizsgálat során tett megállapítások felhasználhatóságával kapcsolatban is.

[26] A perbeli ingatlanban elhelyezett szárítógép és szobabicikli tekintetében szintén egyetértett a bíróság a felperesi érveléssel, egyrészt az alperes tévesen értelmezte a bérlő nyilatkozatát, másrészt a felperes észszerű magyarázatot adott arra, hogy annak beszerzésére és a bérleményben történő elhelyezésére később a bérlő kérésére került sor. Megítélése szerint az alperes nem tett eleget az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi LI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § (1) bekezdéséből eredő tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A szárítógép szállításával kapcsolatos költség pedig az Szja tv. 11. számú melléklet II.2.c pont szerint a tárgyi eszköz beszerzéshez egyedileg kapcsolódó járulékos kiadásként a beszerzési ár részét képezte, így a felperes költségeként veendő figyelembe. A bíróság ugyanakkor elvetette a felperesnek az útnyilvántartással kapcsolatban állított jogszabálysértéseit.

[27] A fentiek alapján az elsőfokú bíróság az új eljárásra előírta, hogy az alperes nem követelheti meg elévült időszakra vonatkozó bizonylatok benyújtását az ingatlan értékcsökkenési leírás alapjául szolgáló értékének megállapítása tekintetében, továbbá a felperes önálló tevékenységéből származó bevételként a kaucióból visszatartó összeget nem számolhatja el és a Bt. által kiállított számlák összegét is költségként kell figyelembe vennie.

[28] A szobabiciklit érintő megállapítás körében azt írta elő, hogyha az adóhatóság a felperes e körben tett állítását cáfolni kívánja, akkor be kell szereznie a bérelt ingatlanban lakó természetes személy nyilatkozatát ezzel kapcsolatban. Ha ez a bizonyítás sikertelen lenne, úgy azt nem értékelheti felperes terhére, és a szárítógép beszerzési ára tekintetében pedig figyelembe kell vennie a felperes által igazolt szállítási költséget is.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[29] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az elsőfokon eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján az ügy érdemére kiható módon jogszabálysértő, mert az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló releváns bizonyítékok egyrészét egyáltalán nem értékelte, azok mellőzését nem indokolta, az alperes előadásait, amelyek nem illeszkedtek az elsőfokú bíróság értelmezésébe, indokolás nélkül figyelmen kívül hagyta. Emiatt ellentmondó tényállást állapított meg és a bizonyítékokból téves következtetéseket vont le. A bíróság ítélete sérti a Pp. 279. § (1), 346. § (5) bekezdésében, továbbá a Kp. 78. § (2) bekezdésében foglaltakat, ellentétes az Szja tv. 1. § (4), 4. § (2)-(3) bekezdéseiben, 5. § (1) és (7) bekezdéseiben, 6. § (1), (4) bekezdésében, 9. § (2) bekezdésében, 16. § (3)-(4) bekezdésében, 17. § (3) bekezdés a, b) pontjában, valamint 3. számú mellékletének I. pontjában, 11. számú mellékletének II.2. II.3.a) pontjában és a 3. § (32) pontjában előírt rendelkezésekkel.

[30] Az ingatlan után elszámolt értékcsökkenési leírással kapcsolatban hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.536/2018/10. számú döntésének 51. pontjában foglalt megállapításra, amely kimondta, hogy „mindaddig, míg egy múltban akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek, a vizsgált más el nem évült időszakra vonatkozóan adójogi kihatása van, addig vizsgálható és elemezhető az ott végbement eseménysor kihatása az el nem évült adókötelezettségek jogszerűsége tekintetében.” Azt nem vitatta, hogy arra az időszakra, melyre az adómegállapításhoz való jog már elévült, a felperes nem köteles bizonylatait bemutatni, azonban, ha az értékcsökkenés elszámolás alapjául általa figyelembe vett értéknövelő beruházások megtörténtét, értékét hiteles számlával nem igazolja, úgy akkor az értékcsökkenési leírás alapjaként csak az az összeg fogadható el, amelyet a felperes bizonylattal igazol.

[31] Téves az ítéletnek az a megállapítása is, hogy a felperesnél 2011. évre végzett egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés megállapításai figyelembe vehetők, tekintettel arra, hogy az elrendelt ellenőrzés típusából következően az értékcsökkenés elszámolásának jogszerűségét az adóhatóság nem vizsgálta, nem is vizsgálhatta. Ezen túlmenően az ítélet figyelmen kívül hagyta az erre az ellenőrzésre vonatkozó jegyzőkönyv III. pontjában tett megállapítását, mely szerint az ismertetett jogszabályi előírások értelmében az adózó tárgyi eszköz nyilvántartást köteles vezetni, azonban az adóhatóság rendelkezésére bocsátott két darab papír alapú feljegyzése az amortizációról, tartalmilag nem felelt meg az Szja tv. 5. számú melléklet II.3. pontjában foglaltaknak. A régi Art. 87. § (2) bekezdése, valamint az Air. 89. § (1) bekezdés b) pontja értelmében a felperesnél fent megjelölt vizsgálatok nem teremtettek ellenőrzéssel lezárt időszakot. Jogszabálysértően tartalmazza az ítélet, hogy az adóhatóság 2016-2017 évre lefolytatott adóellenőrzés során nem helyezkedhet

a 2011. és 2016. évekre lefolytatott, egyes adókötelezettség ellenőrzése során tett megállapításokkal szembe.

[32] Hangsúlyozta, hogy a 2016-2017. évben elszámolt értékcsökkenés jogszerűségét a felperesnek kellett bizonyítania, a bizonyítás eredményessége függ attól az előkérdéstől, hogy jogszerűen határozta-e meg a felperes tárgyi eszköz nyilvántartásában a tulajdonában álló ingatlan értékét, 2010. december 31-én 45.000.000,-Ft-ban. Az ingatlan megvásárlását követően a tárgyi eszköz nyilvántartásban rögzített adatokat a felperesnek kell igazolnia, melyet hiteles bizonylatokkal tehetett volna meg.

[33] Miután a vizsgálat a 2016. és 2017. adóévekre vonatkozott, a 2015. december 01. és december 02-i szerződéskötés pedig a 2016. január 01- 2016. május 31-ig terjedő időszakra vonatkozott, így jogszerűen vonhatta e szerződéseket vizsgálata körébe. Helytállóan állapította meg, hogy ezen időszakig nem bérbeadás útján hasznosította a felperes az ingatlant, hanem szívésségi lakáshasználatot biztosított, így ezen időszakra értékcsökkenést nem számolhatott el.

[34] A Bt. számláival kapcsolatban is téves következtetésre jutott az elsőfokú bíróság, miután a felperes valóságban saját magának végzett munkát, melyet több nyilatkozat megerősített.

[35] Jogszerűtlenül állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének a felperes által beszerzett szobabicikli vonatkozásában, hiszen ezzel kapcsolatban nyilatkozattételre hívta fel a bérlői társaságot, az azzal ellentétes tények bizonyítása pedig a felperest terhelte.

[36] A szállítási költség tekintetében előadta, hogy az. 11. számú melléklet I/2. pontja nem alkalmazható, hiszen a beszerzett tárgyi eszköz érték meghaladta a 100.000,-Ft-ot, emiatt az Szja tv. 11. számú mellékletének II/g pontja alkalmazandó. Az ítélet továbbá figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy a szárítógépet értékesítő Kft. számlájában vidékre történő szállítási díj lett felszámítva, ami nem vehető figyelembe a Budapesten található ingatlanhoz kapcsolódó beszerzéshez.

[37] A kaucióból visszatartott összeg tekintetében állította, hogy a kártérítés adómentességéhez a felperesnek bizonylattal kellett volna igazolnia a relaxa javítási költséget, melyet elmulasztott, s ez a körülmény a felperes terhére esik.

[38] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[39] Az alperes felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint túlnyomó részben alapos.

[40] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdése szerint a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálja felül. A felülvizsgálati eljárásban a Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[41] A Nemzeti Adó-és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 13. § (1) bekezdése határozza meg a NAV feladatait, a 13. § (1) bekezdés b.) pontja tér ki részletesen az e körben végzendő ellenőrzésekre, mikor előírja, hogy a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére juttatott támogatás, adó-visszaigénylés vagy adó-visszatérítés, megállapítása, beszedése, nyilvántartása, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása és ellenőrzése a feladata. Az ellenőrzés lefolytatásának szabályait az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI törvény (továbbiakban: Air.) tartalmazza, ennek 96. § (1) bekezdése írja elő, hogy az ellenőrzés a megbízólevél kézbesítésével kezdődik. A megbízólevél az az okirat, amely behatárolja az ellenőrzés fajtáját, időszakát, és hogy milyen adónemre terjed ki az ellenőrzés alá vont adózónál. A Kúriának az alperes felülvizsgálati kérelme alapján azonban azt is vizsgálnia kellett, hogy valóban fennállt-e a megbízó levélen való túlterjeszkedés, mikor az alperes vizsgálódása körébe vonta a 2015. decemberében megkötött, az ingatlan bérletére vonatkozó szerződést. A Kúria nem osztja az elsőfokú bíróság álláspontját, miután a szerződés bár 2015-ben íródott, ami valóban nem tartozott a vizsgált időszakhoz, de a szerződés tárgya a 2016. január 1-től május 31-ig terjedő időszaki bérleti jogviszonyra vonatkozott. Az elsőfokú bíróság álláspontjának érvényesülése esetén nem lehetne vizsgálni egy hosszú távra, esetleg több 10 évre vonatkozó keretszerződés tartalmát amiatt, hogy annak megkötése a vizsgált időszakon kívülre esik. Mindaddig míg egy adott szerződés hatást gyakorol a vizsgált időszak adó következményeire addig az a szerződés vizsgálat alá vonható, annak tartalmi elemei vizsgálhatók. Ebből következően nem sértett jogszabályt az alperes, mikor az ingatlanra vonatkozó értékcsökkenési elszámolás megállapításakor figyelembe vette a 2015-ben megkötött szerződés tartalmát, és helytállóan döntött arról is, hogy bérleti díj hiányában az szívésségi lakáshasználatnak minősül, erre figyelemmel erre az időszakra értékcsökkenés nem számolható el.

[42] Fenntartja a Kúria a Kfv. I. 35.536/2018./10 számú döntésének 51. pontjában tett megállapítását, és jelen perbeli tényállásra is vonatkoztathatónak, alkalmazandónak tekinti. Vagyis: „Mindaddig, míg egy múltban, akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek a vizsgált időszakra vonatkozóan az adózásra kihatása van, addig vizsgálható és elemezhető az ott végbement eseménysor kihatása az el nem évült adókötelezettségek jogszerűsége tekintetében.” Erre figyelemmel helyesen hivatkozott az alperes arra, hogy a felperes bizonyítási kötelezettsége körébe esett az ingatlan értékcsökkenési alapjának bemutatása és

igazolása, ez alól az elévülésre vonatkozó előírásokra történő hivatkozással nem mentesülhetett.

[43] Egyetért a Kúria azzal az alperesi érveléssel is, hogy a bevallások utólagos vizsgálatát megelőző egyes adókötelezettségek teljesítésének vizsgálatára irányuló ellenőrzések nem jelentettek tartalmi vizsgálatot, hanem formai, az adómegállapítási és bevallási kötelezettségek teljesítését, bizonylatok megőrzését, nyilvántartások vezetését vizsgálták. Az adóhatóság azt ellenőrizte, hogy a felperes megőrizte-e bizonylatait, jogi előírásoknak megfelelően vezeti-e nyilvántartásait. Ez semmiképpen nem tartalmi ellenőrzés, vagyis a vizsgálat nem terjedt ki arra, hogy a tárgyi eszköz értékcsökkenési leírásának alapját a felperes helytállóan, bizonylatokkal alátámasztotta igazolta. Megjegyzi a Kúria, hogy éppen az amortizáció elszámolásával kapcsolatban hiányosságokat tártak fel és állapították meg, hogy az nem felel meg az Szja tv. 5. számú melléklet II./3. pontjában foglaltaknak. Tévedett az elsőfokú bíróság mikor erre hivatkozással jogsértőnek találta az alperes eljárását és bizonylatok, igazolások nélkül elfogadta az értékcsökkenési leírás alapját. A felperes ezt kizárólag bizonylatok bemutatásával tudta volna igazolni, melyekkel azonban saját előadása szerint sem rendelkezett. Az elévülésre, iratmegőrzési kötelezettség megszűnésére történő hivatkozással a bizonylatok hiányát a felperes nem tudja kimenteni. Mindaz, amit az alperes az értékcsökkenés alapjával kapcsolatban kifejtett helytálló, jogszabályba nem ütközik.

[44] Nem elfogadható az elsőfokú bíróságnak a szobabicikli és a szárítógép szállítása kapcsán keletkezett költség elszámolására vonatkozó álláspontja sem. Az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének ebben a körben is eleget tett, jogszerűen tekintette irányadónak a bérbe vevő gazdasági társaság képviselőjének nyilatkozatát, amellyel szemben a felperest terhelte annak igazolása, hogy kifejezetten az ingatlanba lakó természetes személy kérésére került sor a szobabicikli beszerzésére. Nem az adóhatóságot terhelte a természetes személy felkutatása, illetve tőle való nyilatkozat beszerzése, hanem a felperes érdekkörébe esett ennek bemutatása. A bérleti jogviszony a felperes és a gazdasági társaság között jött létre, a lakás birtokbaadási állapotáról a bérbe vevő nyilatkozott, ha ez az állapot időközben megváltozott, úgy annak igazolás a felperest terhelte. Miután a felperes bizonyítási kötelezettségének e tekintben nem tett eleget, így a szobabicikli utáni értékcsökkenési elszámolása jogszerűtlen volt. A szállítási költség elszámolása körében helytállóan mutatott rá az alperes azt szabályozó előírásra, miszerint az értékhatárt meghaladó eszköz vonatkozásában az Szja tv. 11. számú mellékletének II./g. pontja alkalmazandó.

[45] Nem ért egyet viszont a Kúria a visszatartott kaució bevételekénti elszámolását állító alperesi állásponttal. Helyesen mutatott rá az elsőfokú bíróság arra, hogy a bérleti szerződéssel létrejött kötelmi jogi jogviszony nem zárja ki a felek közötti e bérleti jogviszonnyal összefüggésben kártérítési jogviszony létrejöttét is, hiszen a kár nemcsak szerződésen kívüli események bekövetkezéséből, hanem szerződésből fakadóan is keletkezhet. A régi Ptk kimondta, hogy a bérlő felelős minden olyan kárért, amely a rendeltetésellenes vagy szerződésellenes használat következménye. Az új Ptk. ilyen kifejezett szabályt nem tartalmaz, a bérlő a szerződésszegésre vonatkozó általános szabályok szerint felel annak a kárnak a megtérítéséért, amely a rendeltetésellenes vagy szerződésellenes használat következménye. (Ptk. 6:142. §) A kaució összege a bérbeadó vagyonába bekövetkezett értékcsökkenés fedezetét jelenti, a kaució megfizetéséhez nem feltétlenül társul

a megjavíttatás kötelezettsége, ez a bérbeadó döntésétől függ. Így helytelen az az alperesi álláspont, hogy a kártérítés adómentességéhez az szükséges, hogy a felperes bizonylattel igazolja a javíttatás költségét. A perbeli esetben a kaució részvisszatartása nem elmaradt bérleti díj pótlására szolgált, mert az más jogi helyzetet teremtett volna.

[46] A Bt. által kibocsátott számlák költségként történő elszámolásának megtagadását az alperes az Art. 2. §, valamint az Szja tv. 1. § (4) bekezdésére alapozta. Álláspontja szerint a jogügylet tartalma alapján az állapítható meg, hogy a felperes önálló tevékenysége keretében maga végezte a tevékenységet, nem a Bt., ezért a számlák hiteltelenek.

[47] A valódi tartalom szerinti minősítés alapelvével kapcsolatos minősítési követelményeket a bírósági már több döntésében vizsgálta. Ezzel kapcsolatban az Alkotmánybíróság (724/B/1994. AB határozat), illetve a Kúria is megállapította, hogy az adóhatóság a szerződő felek polgári jogi jogviszonyába nem avatkozhat be, tehát nem sértheti a szerződő felek szerződéses autonómiáját, ugyanakkor az adójogi következmények levonása érdekében az adóhatóság jogosult és egyben köteles a „minősítést” elvégezni. Ugyanakkor a bírósági joggyakorlat megerősítette, hogy az adóhatóság határozatát nem alapozhatja feltételezésekre, hanem a tényállás tisztázási kötelezettségére figyelemmel szükséges az adóhatóságnak a tényállást tisztázni, a bizonyítékokat megfelelő értékelnie, illetve az adójogi következményeket ennek megfelelően levonnia.

[48] Önmagában az a körülmény, hogy a felperes azzal a Bt.-vel szerződött, melynek tagja a házastársa, ő pedig kültagként szerepel, nem teszi a szerződést jogellenessé, ilyen tiltást a Ptk. a 3:115. § (2) bekezdésén kívül nem tartalmaz. Helytállóan elemezte az elsőfokú bíróság a jogszabályhelyben szereplő feltételek fennállásának hiányát a perbeli szerződéssel kapcsolatban. Nem ért egyet a Kúria az alperes azon álláspontjával, hogy nem állapítható meg a Bt. teljesítése, hiszen a Bt. részéről azok elismerést nyertek, illetve külső partnerek megerősítették, hogy az ingatlanközvetítői tevékenység megbízója a Bt. volt, nevében a kültag járt el. Mindezen körülmények nem alapozzák meg a felek között létrejött szerződés figyelmen kívül hagyását. Nincs olyan tényállási elem feltárva, amely arra a következtetésre vezethetne, hogy a felek a Ptk.-ban biztosított szerződéses szabadság elvét, vagyis, hogy szabadon köthetnek szerződést, szabadon választhatják meg a szerződő partnert (Ptk.6:59. §) visszaélészerűen, rendeltetésellenesen gyakorolták volna, vagyis kizárólag kedvezőbb adózási pozíció elérése érdekében hozták létre a szerződéses konstrukciót. Az alperes határozatában nem tárta fel azokat az objektív körülményeket, melyek összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése volt. A Kúria még a régi Art. 2.§ (1) bekezdésének szabályozása kapcsán, -amely a jelen eljárásban alkalmazandó Art. szabályozásával megegyező-, kimondta, hogy azt az esetet minősíti rendeltetésellenes joggyakorlásnak, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag, vagy döntően a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegtakarítás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár (Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8.).

[49] A Kúria több tényállás kapcsán jogszerűtlennek ítélte az elsőfokú bíróság ítéletben rögzített álláspontját, azonban a tényállások kapcsán levonható jogkövetkezmények

(adóhiány, bírság késedelmi pótlék) tekintetében szükséges átszámítások, illetve a Bt. számláinak elszámolása kapcsán további bizonyítás lefolytatása indokolt, ezért a Kúria a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján eljárva az elsőfokú ítéletet megváltoztatta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[50] Az új eljárásban a Kúria ítéletének megfelelően nem jogszabálysértő adókülönbözet megállapítása az ingatlan, szobabicikli, szárítógép kapcsán az értékcsökkenés elszámolásával kapcsolatban, viszont a kaució bevételkénti elszámolása jogszerűtlen, míg a Bt. számláinak költségelszámolásával kapcsolatban további eljárás lefolytatása szükséges a rendeltetésellenes joggyakorlás feltárása érdekében.

A döntés elvi tartalma

[51] *Mindaddig, míg egy múltban, akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek a vizsgált időszakra vonatkozóan az adózásra kihatása van, addig vizsgálható és elemezhető az ott végbement eseménysor kihatása az el nem évült adókötelezettségek jogszerűsége tekintetében.*

[52] *A kaució összegét, ha az nem az elmaradt bérleti díj fedezetére, hanem az ingatlanban bekövetkezett kár megtérítésére szolgál, nem lehet bevételként figyelembe venni az Szja tv. 1. számú melléklet 6.1.c. pontjára tekintettel.*

Záró rész

[53] Az alperes felülvizsgálati kérelme csak részben vezetett eredményre a pernyertesség-pervesztesség arányát a Kúria azonosan tekintette, ezért a perköltség-viselés tárgyában a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (2) bekezdése alapján határozott.

[54] Az alperes személyes illetékmentessége folytán a feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján.

[55] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[56] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022.október 6.

**Dr. Hajnal Péter s.k. Dr. Heinemann Csilla s.k. Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet
s.k.**

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

Huszárné dr. Oláh Éva s.k.

bíró

bíró