

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.819/2012/7.szám

A Kúria a Pivarnyikné dr. Juhász Emőke ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Tóth Éva Rita jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. október 5-én kelt 19.K.33.965/2010/39. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 40. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 19.K.33.965/2010/39. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 1999-2003. években műsorvezetőként, illetve riporterként tevékenykedett az akkor induló ... műsorszolgáltatónál, amelyek a fix fizetésen túl nem biztosítottak a felperesnek egyéb szolgáltatást (kozmetikum, fellepőruha, stb.). A felperesnek saját magának kellett megoldania, hogy a fellepésekhez, műsorokhoz alkalmas állapotban jelenjen meg.

Az adóhatóság a felperes adóvizsgálatát végezte személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás, valamint általános forgalmi adó adónemekben. Ellenőrzése eredményeként egyes költség számlákat egyáltalán nem, más költség számlákat 50%-os értékben, míg további költség számlát 100%-ban fogadott el elszámolhatóként. Az adóhatóság a felperest 3.277.340 Ft személyi

jövedelemadó különbözet és 385.797 Ft egészségügyi hozzájárulás különbözet megfizetésére kötelezte, 50%-os mértékű adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az alperes 2005. július 19-ei határozatával az első fokú határozatot részben megváltoztatta és a késedelmi pótlék összegét mérsékelte, egyebekben az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az első fokú adóhatóság külön határozatban a felperes terhére 2.774.000 Ft általános forgalmi adókülönbözet is megállapított, miután a felperes 2000. december 12-én átlépte a 2 millió forintos adómentességre vonatkozó értékhatárt. Ezért ettől az időponttól az általános forgalmi adó alanyának minősült. Az adóhatóság a felperes azon beszerzéseit, amelyek álláspontja szerint személyes szükségleteit kielégítették, le nem vonható adóként kezelte. Az alperes 2005. július 19-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresete mindkét alperesi határozat felülvizsgálatára irányult, annak elismerését kérte, hogy az elszámolt költség számlák teljes mértékben bevételszerző tevékenységével összefüggő kiadásokat tartalmaznak, illetve kizárólag az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak. Ennek igazolására tanúbizonyítási indítványokat terjesztett elő, melyet a **Fővárosi Bíróság** nem teljesített, ítéletével a keresetet elutasította. A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. A **Legfelsőbb Bíróság** a Kfv.I.35.407/2009/13. számú végzésével az első fokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az első fokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Kifejtette, hogy az első fokú bíróságnak ahhoz, hogy a Pp. 339. § (1) bekezdés alapján megalapozottan állást tudjon foglalni az alperesi határozat jogszerűségéről, a felperes által indítványozott bizonyítást le kellett volna folytatnia.

A **Fővárosi Törvényszék** a 2012. október 5. napján kelt 19.K.33.965/2010/39. számú ítéletével az alperes 2005. július 19. napján kelt 8429151316 számú és a 2006. november 9. napján kelt 8529370486 iktatószámú határozatával módosított 8422951305 iktatószámú, 2005. július 19. napján kelt határozatát hatályon kívül helyezte az első fokú határozatokra is kiterjedő hatállyal, a mulasztási bírságra vonatkozó megállapítás kivételével, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezte. A bíróság a 24. számú előkészítő iratban megjelölt számlák tekintetében egyértelműen rögzítette, hogy a tanúk vallomása ezen számlák vonatkozásában egybehangzó, önellentmondásoktól mentes volt. A tanúk a bíróság álláspontja szerint megfelelően, egybehangzóan tanúsították a felperes által a 24. szám alatt megjelölt számlák tekintetében, hogy azokat a felperes

magánéletében nem használta.

Ugyanakkor osztotta azt az alperesi álláspontot, hogy a felperest tételes bizonyítás terhelte. A tételes bizonyításnak a felperes kizárólag a 24. számú beadványában megjelölt fotóval ellátott számlák tekintetében tett eleget. Így az ekként meg nem jelölt, fotókkal el nem látott számlák tekintetében az alperes megállapítása helytálló, ezekkel kapcsolatban a felperes bizonyítási kötelezettségét nem teljesítette. Mellőzte a TV társaságok valamennyi felperessel kapcsolatos felvételének beszerzésére vonatkozó bizonyítási indítvány teljesítését a Pp. 8. § (2) bekezdésében és a 2. § (1) bekezdésében előírtak alapján.

Kiemelte, hogy a felperesnek az alperesi nyilatkozatoktól függetlenül kellett megjelölnie a bizonyítani kívánt tényeket, illetőleg a felperes szabadon dönthette el azt, hogy milyen tényeket kíván bizonyítani. A felperes 24. számú iratában a fotómellékletek számának, a számla sorszámanak megjelölésével táblázatba rendezte, hogy mely számlák azok, amelyekre bizonyítási indítványait megtette és amelyekre a bizonyítási eljárás lefolytatását kérte. Semmi nem gátolta a felperest abban, hogy a pernek már korai szakaszában előterjessze a TV társaságok megkeresésére vonatkozó indítványát.

A taxiköltségekre vonatkozó két füzetet hiteles bizonyítékként nem fogadta el mivel nem bizonyított, hogy azokat a felperes a taxihasználatok időpontjában vezette és nem utólagosan készültek. A tanúk ugyan nyilatkoztak e körben is, azonban a Legfelsőbb Bíróság a taxiköltségek vonatkozásában a tanúbizonyítást nem tette lehetővé. A mulasztási bírság tekintetében osztotta az alperes álláspontját, a felperes legalapvetőbb kötelezettségét mulasztotta el, hiszen az adóbevallás, illetőleg az adó megfizetése a legalapvetőbb adózási kötelezettségek körébe tartozik.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet az első fokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése, és a felperes kereseti kérelmének teljesítése iránt. Nem osztotta azt az első fokú bírósági álláspontot, hogy a felperesnek tételesen kellett volna bizonyítania a perrel érintett összes számla vonatkozásában. Álláspontja szerint az első fokú eljárás során a felperes bizonyította, hogy az elszámolt költségek még részben sem elégítették ki személyes szükségleteit.

A felperes véleménye szerint a bizonyítási indítványok a perben érintett valamennyi kérdésre vonatkoztak, így a tanúk nem kizárólag a csatolt fényképen szereplő ruhákra nyilatkoztak, hanem általában azokra a ruhákra, amelyeket a felperes a fellépések alkalmával használt. A felperes számára amikor világossá vált, hogy az alperes valamennyi ruha tekintetében tételes bizonyítást kíván, kérte a

bíróságot a TV társaságok megkeresésére a felperes szerepléseivel összefüggő adások rendelkezésre bocsátása érdekében. Így álláspontja szerint a bizonyítási indítvány teljesítésének elutasítására nem kerülhetett volna sor a Pp. 8. § (2) bekezdése alapján. A felperes nem tanúsított rosszhiszemű magatartást, mivel az alperesi nyilatkozat, ellenkérelem tükrében került abba a helyzetbe, hogy további bizonyítási indítványt előterjessze. Ezen túlmenően a 33. számú jegyzőkönyv tanúsága szerint az első fokú bíróság nem a Pp. 141. § (6) bekezdésében foglaltakra történő figyelmeztetéssel hívta fel a feleket nyilatkozataik előterjesztésére. Azon okból, hogy egy bizonyítás lefolytatása nehézkes, hosszadalmas, emiatt a bíróság nem utasíthatja el pusztán a per ésszerű időn belül történő befejezése érdekében a felperesi bizonyítási indítványt. A napszemüvegek, kozmetikumok, könyvek, CD, jegyek és taxiköltség vonatkozásában is tanúkkal sikeresen bizonyította a bevételszerző gazdasági tevékenysége körében történő felhasználást és a magánhasználat kizárását. Utalt arra, hogy a felperes szakképzett személyt vett igénybe bevallásai elkészítéséhez, így a tőle elvárható körültekintéssel járt el. Kifogásolta a perköltség viselésére vonatkozó első fokú rendelkezést, ami nem vette figyelembe, hogy a bíróság a 25/I. számú végzésével az áfahatározat tekintetében a módosító határozattal érintett részben a pert részben megszüntette, és így a felperes pernyertesnek tekinthető. Nem kellő súllyal értékelte az eljárásra fordított munkaórákat, illetőleg azt a tényt, hogy a bíróság az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és új eljárásra utasította, azaz megállapította, hogy az nem felelt meg a vonatkozó jogszabályoknak.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A felperes szóbeli kiegészítésében arra is hivatkozott, hogy az ítélet rendelkező része és indokolása, valamint a perköltségre vonatkozó megállapítás körében ellentmondó.

A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

A Kúria mindenekelőtt azt hangsúlyozza, hogy jelen eljárás egy megismételt eljárás, melynek kereteit a **Legfelsőbb Bíróság** a Kfv.I.35.407/2009/13. számú végzésében megszabta. E végzésben kifejtésre került, hogy a felperes mely kiadásait igazolhatja tanúvallomással, illetőleg melyek esetében kell a felperesnek olyan kimutatással rendelkeznie, amelyből utólagosan is ellenőrizhető és egyértelműen azonosítható a felmerült költség. A **Legfelsőbb Bíróság** egyértelműen állást foglalt a belépőjegyek el nem számolhatóságával

kapcsolatban is. Az új eljárásban tehát ezek mentén kellett az első fokú bíróságnak a bizonyítási eljárást lefolytatnia és jelen felülvizsgálati eljárásban a Kúriának az a feladata, hogy ellenőrizze, hogy az első fokú bíróság ennek eleget tett-e.

Az új eljárásban a felperes nyilatkozatot tett az általa beszerzett árucikkekre, továbbá táblázatot csatolt a számlák és fényképek összepárosításáról, melyre vonatkozóan a bizonyítási eljárást az első fokú bíróság lefolytatta. Egyetért a Kúria azzal az első fokú bírósági állásponttal, hogy a perbeli esetben a felperesnek tételesen kellett bizonyítania az egyes árucikkekre vonatkozóan és miután a felperes nem teljes körűen végezte el az árucikkek párosítását a számlákkal, fényképfelvételekkel, ebből következően a bizonyítás lefolytatására sem kerülhetett sor teljes körben. Így tehát helyes az az első fokú bírósági álláspont, hogy csak azon ruhákra fogadta el a tanúk vallomását, amelyekre vonatkozóan a párosítás a felperes részéről megtörtént. Rámutat a Kúria arra is, hogy a felperes számláin nem került feltüntetésre a ruhaneműk azonosítására alkalmas bármilyen jelölés, a számlák többségében általános megjelölést használtak (úgy mint nadrág, ruha, szoknya stb.), ezért csak a felperes tudta a számlákat a ruhákhoz párosítani és fényképfelvételekkel igazolni, hogy egyes számla mely ruhához tartozik.

Nem tévedett a bíróság akkor sem, mikor a felperesnek a 2012. októberi tárgyaláson előterjesztett bizonyítási indítványát a TV társaságok megkeresésére vonatkozóan elutasította, hiszen az alperes a tételes bizonyítással kapcsolatos jogi álláspontját már 2012. májusi beadványában kifejtette, így a felperesnek elegendő idő állt rendelkezésére ahhoz, hogy az ezzel kapcsolatos további bizonyítási indítványát előterjessze. Megjegyzi a Kúria azt is, hogy a bizonyítás nem lehet parttalan, a felperes a hatályon kívül helyező végzés ismeretében pontosan tudta, hogy milyen bizonyításra kötelezett, az eljárás időtartamát is figyelembe véve ennek előterjesztésére elegendő idő állt rendelkezésére. Rámutat a Kúria arra is, hogy a TV-s szerepléseket tartalmazó anyagok beszerzése is csupán azt igazolná, hogy a felperes a beszerzett termékeket fellépéseihez használta és nem azt, amelynek bizonyítására a **Legfelsőbb Bíróság** végzése felhívta, vagyis, hogy a köznapi életben ezek használatára nem került sor.

A fentiek alapján tehát az első fokú bíróság nem sértette meg a Pp. 8. §-ában, illetőleg 141. § (6) bekezdésében foglalt kötelezettségeit, a **Legfelsőbb Bíróság** végzésében előírt bizonyítási eljárást lefolytatta, és helytállóan foglalt állást a **személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 3. számú melléklete és a művészeti tevékenységet folytató magánszemély egyes**

költségéről szóló rendelkezések alkalmazási feltételeiről szóló 39/1997. (XII. 29.) MKM-TM együttes rendelet 4. §-a alapján az elszámolható költségek köréről. Ezzel összefüggésben helytállón vonta le a fizetendő áfa tekintetében a jogkövetkezményeket és állapította meg, hogy csupán azon számlák vehetők e körben figyelembe, amelyek 100%-ban elszámolhatók, tehát a felperes kizárólag a bevételszerző gazdasági tevékenységéhez hasznosította.

Nem tévedett a taxiköltségek el nem számolhatósága tekintetében sem. A *Legfelsőbb Bíróság* a végzésében egyértelműsítette, hogy a felperesnek itt olyan kimutatással, dokumentációval kell rendelkeznie, amely a taxiszigálytatást egyértelműen a bevételszerző tevékenységéhez köti. Ilyen kimutatással a felperes nem rendelkezett, az utóbb csatolt 2 db füzet hitelessége pedig nem igazolt. Hangsúlyozni kívánja a Kúria azt, hogy a felperessel szemben e költség elszámolására vonatkozó követelmények nem térhetnek el a más, nem művészeti tevékenységet folytató azon vállalkozókkal szembeni szabályoktól, akik gépkocsihasználatot, taxiszigálytatást vesznek igénybe. Ezeket oly módon kell dokumentálni, hogy a igénybe vett szigálytatás célja egyértelműen kötődjön a végzett gazdasági tevékenységhez, e nélkül ugyanis annak bevételszerző tevékenység érdekében való felmerülése nem igazolt.

Kiemeli még a Kúria, hogy a felülvizsgálati eljárásban annak rendkívüli perorvoslati jellegéből is adódóan a bizonyítékok újraértékelésére vagy felülmérlegelésére általában nincs lehetőség. Erre csak akkor van mód, ha a jogerős ítéletet hozó bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte. A Kúria jogi álláspontja szerint a Fővárosi Törvényszék nem sértette meg a Pp. 206. § (1) bekezdését, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelése nem volt megállapítható. Minden egyes költség tekintetében helytállón foglalt állást értékelve a bizonyítási eljárás során feltárt tényeket, a tanúvallomásokot, és a felperes által benyújtott bizonyítékokot, ésszerű következtetéseket vont le valamennyi, a felperes által beszerzett termékre vonatkozóan.

A Kúria a közigazgatási perek sajátosságaiból kiindulva, vagyis abból, hogy a bíróság a keresettel támadott alperesi határozatot megváltoztathatja vagy hatályon kívül helyezheti és szükséghez képest új eljárás lefolytatását rendeli el, nem fedezett fel az első fokú bíróság eljárásában olyan súlyos eljárási hibát, amely az ítélet hatályon kívül helyezésére okot adhatna. Valóban nem szerencsés az ítélet rendelkező részének a teljes alperesi határozatra történő hatályon kívül helyezése, azonban az első fokú bíróság okát adta az ítélet indokolásában, hogy erre miért került sor. Egy olyan perben, ami több évet és több adónemet ölel fel, nehéz számszerűsíteni, hogy az adóhiány mekkora részét érinti, szükségképpen vezet a teljes határozat hatályon kívül helyezésére

és új eljárás elrendelésére. Az új eljárásban a bíróság által megadott iránymutatás alapján kell kidolgozni és számszerűsíteni a felperest terhelő adóhiány és az ehhez kapcsolódó jogkövetkezmények mértékét. A perbeli esetben is ezt az eljárást követte az első fokú bíróság, mikor a teljes alperesi határozatot az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és részletesen indokolta ítéletében, hogy mely tételek vonatkozásában kell az újraszámolást az adóhatóságnak megtennie. Az ítéletből azonban kitűnik, hogy a felperes nem teljes egészében lett pernyertes, a pernyertesség-pervesztesség arányát az első fokú bíróság nevesítette, miután úgy rendelkezett, hogy mindegyik fél viseli saját költségét (Pp. 81.§ (1) bekezdése), illetve a feljegyzett illeték felének megfizetésére kötelezte a felperest. A Kúria is úgy ítélte meg, hogy a felperes - a per részbeni megszüntetésére is figyelemmel - ilyen arányban vált pernyertessé/pervesztessé, így ez a számítási mód - amely kihatott a perköltség megállapítására is - nem sértett jogszabályi előírást.

A mulasztási bírságra vonatkozóan az első fokú bíróság ítélete egyértelműen állást foglal, hogy annak ellenére, hogy a felperes pernyertessége a kereset egy részében fennáll és a határozatok hatályon kívül helyezésre kerülnek, a mulasztási bírság kiszabását miért tartotta indokoltnak. A perbeli esetben nem arról volt szó, hogy a felperes bevallását helytelenül nyújtotta be, hanem bevallási kötelezettségének egyáltalán nem tett eleget, alapvető adózási kötelezettségét mulasztotta el. (Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 14. § (1) bekezdés c.) pont) Ekként a mulasztási bírság kiszabása jogszerű volt az alperes részéről, a felperes magatartását nem mentheti ki azzal, hogy szakembert, könyvelőt alkalmazott. Ez az adóhatóság és a felperes jogviszonyában nem értékelhető tény, nem mentesítheti a felperest a mulasztási bírság megfizetése alól.

A felperes felülvizsgálati kérelme eredménytelen volt, ezért a Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján eljárva a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint perköltség viselésére kötelezte a felperest.

A tárgyi illetékfeljegyzési jogos perben az állam által előlegezett illeték viselésére is a felperes köteles a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján.

Budapest, 2014. január 23.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**