

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.144/2018/6.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Fekete Adrienn ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Kollár János Levente jogi előadó

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.487/2017/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.487/2017/13. 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 - 125.800 (százhuszonötezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes ingó értékesítésből származó jövedelmeinek a 2010., 2011., 2012., 2013. és 2014. évekre történő bevallásakor 25%-os

költséghányadot alkalmazott. A 2016. évben az érintett évekre önellenőrzéseket nyújtott be, amelyekben a bevétellel egyező összegű kiadásokat tüntetett fel, és azokra tekintettel visszaigényelte a korábban bevallott és már megfizetett adót.

- [2] A 2010. évben a felperes vagy nem állított ki bizonylatot, vagy azt, saját vaterás ügyfélkódjának alkalmazása mellett más néven tette meg. Az adóhatóság egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzése során azt állapította meg, hogy a 2010-2015. években a felperes gazdasági tevékenység megállapítható, amely miatt bizonylat kiállítás kötelezettsége keletkezett. Annak elmulasztása miatt 150.000 forint mulasztási bírságot szabtak ki. A felperes kapcsolódó keresetét a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 7.K.27.418/2016/9. számú jogerős ítéletével elutasította.

- [3] Ezt követően a felperesnél ismételten egyes adókötelezettségek ellenőrzésére került sor. Ekkor egyebek mellett arról nyilatkozott, hogy a 2010-2014. évi értékesítésekre nem rendelkezik beszerzési bizonylatokkal, családtagjai is értékesítettek az ő neve alatt. A későbbiekben előadta, a 2015. évben értékesített tárgyakat még a 2002. évben szerezte be H. J-től. Csatolt 10 db adásvételi szerződést 452 db, tételenként be nem azonosítható régiség 68.300.000 forint ellenében való megvételéről.

- [4] A 2010. évet érintő szja és százalékos EHO adónemekben folyó, bevételek utólagos ellenőrzésére szolgáló, kiutalás előtti ellenőrzés megbízólevelét a felperessel 2016. október 17-én közölték. Az ellenőrzést 2017. április 4-én, a felperes észrevétele nyomán indult kiegészítő ellenőrzést 2017. május 19-én befejezték be.

- [5] Az ellenőrzés során a felperes újabb 30 db, H. J-vel az 1998-2001. években kötött adásvételi szerződést csatolt: 1.110 db műtárgyról szóló megállapodást 157.000.000 forint értékben. Az újabb szerződések miatt a felperest először 2016. október 17. napján kötelezték nyilatkozattételre. A felperes mind erre, mind a későbbi felhívásokra nyilatkozatokat tett, de okiratokat nem csatolt. Az elsőfokú adóhatóság értékelése szerint a felperes nyilatkozatai ellentmondásosak voltak mind a beszerzésekre, mind az értékesítésekre nézve. A vaterát üzemeltető D. Kft-nél lefolytatott egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés során beszerzett adatok szerint az értékesítésekből a felperes felhasználói nevével a 2010. évben a bevallott 16.532.000 forinttal szemben 20.927.772 forint bevétel keletkezett. A becsatolt adásvételi szerződések közül a vásárolt termékek nem azonosíthatóak, azokban csak darabszám és összeg szerepel. Az eladóként megnevezett H. J-ről a hivatkozott több éves kapcsolat ellenére a felperes nem rendelkezett információkkal, őt a megjelölt

találkozási helyszínt, az E-i piacot üzemeltető Fővárosi Önkormányzat Csarnok és Piac Igazgatósága sem tudta beazonosítani. A szerződéseken szereplő aláírások ránézésre nem egy személytől származnak, illetve egy esetben nem is szerepel azon az eladó neve. A felperes úgy nyilatkozott, hogy az értékesített ingóságokat H. J-től vásárolta az 1998-2008. években, bankszámla adatai szerint azonban még a vizsgált időszakban is rendszeresen vásárolt a vatera.hu oldalon.

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban: Szja tv.) 58.§ (3) és (4) bekezdései szerinti tételes költségelszámolásra nincs mód, ezért az Szja tv. 58.§ (5) bekezdésének megfelelően a bevétel 25%-a számít jövedelemnek.

- [6] A bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2010. évre szja adónemben 1.257.986 forint adókülönböt állapított meg, amelyből 983.250 forint jogosulatlan visszaigénylésnek, 274.736 forint adóhiánynak minősült, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [7] Alperes a 2233897067. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolásában kitért arra, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 92.§ (2b) szerinti ellenőrzés időtartamára vonatkozó korlátozást nem lehetett alkalmazni, mivel a felperes a bevallásai alapjául szolgáló, azok hitelességét alátámasztó iratait teljes körűen nem bocsátotta az adóhatóság rendelkezésére.

A kereseti kérelem

- [8] A felperes az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát részben azért kérte, mert a becsatolt szerződések alkalmasak a költségek elszámolására, részben azért, mert az ellenőrzés időtartama nem léphette volna túl az Art. 92.§ (2b) bekezdésében meghatározott 180 napot.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.
- [10] Az Art. 92.§ (2b) kapcsán a felperes sem kereseti kérelmében, sem a tárgyaláson nem jelölte meg, hogy ezen jogszabálysértés esetén milyen, a meghozottól eltérő tartalmú határozat meghozatalára került volna sor. Ezért az elsőfokú bíróság nem állapított meg az ügy érdekét érintő, más tartalmú határozat meghozatalához vezető eljárási jogszabálysértést.
- [11] Az adóhatóság a felperes 2010. évi bevételét a vatera.hu oldalt

üzemeltető cég által szolgáltatott adatok alapján állapította meg 20.927.772 forintban. Ezzel az összeggel szemben a felperes hitelt érdemlően nem tudta igazolni, hogy 2010. évben az eladott vagyontárgyak megszerzésére milyen költséget fordított, ez az adóhatósági megállapítás nem volt jogszabálysértő. A felperes csatolt ugyan adásvételi szerződéseket, azonban azok tekintetében az adóhatóság helyesen foglalt állást arról, hogy azok nem felelnek meg a teljes bizonyító erejű magánokirat törvényi feltételeinek. Az egyik tanú lakóhelye nem került feltüntetésre és az adásvételi szerződések alapján nem azonosítható, hogy a 2010. évben értékesített vagyontárgyak megszerzésével kapcsolatban mikor, milyen összegű költség merült fel. A csatolt adásvételi szerződéseket az 1990-es évek végén, 2000-es évek elején kötötték, azokból a régiségek, műtárgyak egyedileg semmilyen módon nem azonosíthatók, általánosságban tartalmazzák, hogy a felperes több tucat régiséget, műtárgyat vásárolt több millió forint ellenében. A felperes által csatolt okirati bizonyítékok és az adóhatóságot terhelő tényállás felderítési kötelezettség körében megtett adóhatósági intézkedések alapján az alperes jogszabálysértés nélkül foglalt állást abban a kérdésben, hogy nem állapítható meg a 2010. évben értékesített ingó vagyontárgyak megszerzésével felmerült költség. Ennek hiányában az Szja tv. 58.§ (5) bekezdése alkalmazandó.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, a felperes által visszaigényelt személyi jövedelemadó kiutalását kérte, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását indítványozta.
- [13] A közigazgatási eljárás adatainak-, az álláspontja szerinti irányadó tényállásnak a megjelölését követően ismertette az elsőfokú bíróság ítéletét. A továbbiakban előadta, hogy a jogerős ítélet sérti az Art. 1.§ (2) bekezdés, 92.§ (2b) bekezdését, 94.§ (3)-(4), (6) bekezdéseit, az Szja tv. 58.§ (3)-(4) bekezdéseit. Az ingók adásvételére vonatkozó szerződés szóban, írásban vagy ráutaló magatartással is megköthető, így az ingó szerződés lényeges feltételét tartalmazó bármely okirat érvényes szerződésnek minősül, ahhoz nem szükséges tanúk alkalmazása. Ennek folytán a felperes által bemutatott írásbeli szerződések alkalmasak a megszerzésre fordított költségek igazolására is. Ezért téves mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság azon következtetése, hogy a felperes nem tudta volna hitelt érdemlően igazolni a megszerzésre fordított költségeket. A felperes esetében tehát az Szja tv. 53.§ (4) bekezdése alkalmazandó, nem pedig az 58.§ (5) bekezdése.

[14] Téves a jogerős ítéletnek az Art. 92.§ (2b) bekezdésével kapcsolatos indokolása is. A jogsérelem megállapítása esetén ugyanis az adóhatóság nem kötelezte volna a felperest további bizonylatok becsatolására, hiszen a felperes a felhívásnak eleget téve nyilatkozott határidőn belül és a költségeit tartalmazó okiratokat a revízió rendelkezésére bocsátotta. A jogsértés miatt a kereseti kérelemnek helyt kellett volna adni és mentesíteni kellett volna a felperest a fizetési kötelezettség alól. Az elsőfokú bíróságnak észlelnie kellett volna azt is, hogy az alperes nem kötelezhette volna a felperest az adóbírság megfizetésére, figyelemmel a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítéletére.

[15] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Kiemelte, hogy a felperes nem tudta hitelt érdemlően igazolni költségeit, ezért az Szja tv. 58.§ (5) bekezdés alkalmazásának volt helye. Alapos volt a jogerős ítélet az Art. 92.§ (2b) tekintetében is, mivel a felperes ebben a körben nem jelölt meg az ügy érdekét érintő jelentős eljárási jogszabálysértést.

A Kúria döntése és jogi indokai

[16] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[17] A Kúria a jogerős ítéletet csak a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. A felperesi felülvizsgálati kérelmet először annak eljárásjogi előadása mentén értékelte.

[18] Az Art. 92.§ (2b) bekezdése szerint a bevallás utólagos ellenőrzésének időtartama cégbejegyzésre nem kötelezett adózó esetén nem haladhatja meg a 180 napot. Nem alkalmazható e rendelkezés, ha az adózó az ellenőrzést akadályozó módon nem tesz eleget együttműködési kötelezettségének. Az együttműködési kötelezettség megszegésének minősül különösen, ha az adózó az ellenőrzés időtartama alatt az adóhatóság számára nem elérhető, iratait teljes körűen az ellenőrzés 6 hónapon belüli lezárását biztosító időpontban nem bocsátja az adóhatóság rendelkezésére.

[19] Ha sérül az Art. ezen rendelkezése, akkor a jogszabálysértés nem vizsgálható aszerint, hogy lényeges, vagy az ügy érdekére ki nem ható eljárási hiba volt. Az Art. 92.§ (15) bekezdése egyértelmű jogkövetkezményt kapcsol az eljárási hibához: Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni.

- [20] A felperesnek tehát nem csupán hivatkoznia kell az eljárási határidő meg nem tartására, hanem azt számszakilag le is kell vezetni, és tételesen meg kell jelölni az álláspontja szerint lejárt határidőt követően elvégzett, figyelembe nem vehető ellenőrzési cselekményeket. A perbeli esetben azonban ilyen előadás nem volt. A felperes saját együttműködésének hiánya tolta ki az Art. 92.§ (2b) bekezdés szerinti határidőt, a 92.§ (15) bekezdés szerinti jogkövetkezmény alkalmazására nem kellett sort keríteni.
- [21] Az eljárási hibák természete kapcsán a Kúria itt emeli ki, akkor lényeges az eljárási jogszabálysértés, ha a közigazgatási döntés érdemére kihatott, továbbá orvoslása a bírósági felülvizsgálat során nem lehetséges. Téves a jogerős ítéletnek az a megközelítése, hogy az eljárási hibák ügy érdemét érintő jellege attól függne, hogy a korrekció folytán más tartalmú határozat meghozatalára kerülne sor: a megismételt eljárásban hozandó új közigazgatási döntés potenciális tartalmát a hiba észlelésekor még csak felvázolni sem szabad, olyan követelmény lenne, ami a prejudikáció tilalma miatt fel sem merülhet a bíróság előtt. Az eljárási szabályokat ab ovo meg kell tartani.
- [22] Az Szja tv. az ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem meghatározására kétféle módszer alkalmazását teszi lehetővé. Az egyik szerint levonhatók a bevételből a megszerzésre fordított összegek, és az ezzel összefüggő más kiadások [Szja tv. 58.§ (3) a) pont], a másik szerint a bevétel 25 százaléka számít jövedelemnek akkor, ha nincs a vásárlásról szóló szerződés, számla, nyugta, elismervény stb. [Szja tv. 58.§ (4) és (5) bekezdés]. A tételes költségelszámoláshoz tehát kétséget kizáróan egymáshoz rendelhetőnek kell lenni az eladásból származó bevételnek és az eladott ingó megszerzésére fordított kiadásnak. Az Szja tv. alkalmazásában a tételes költségelszámolás csak írásbeli dokumentációval lehetséges, szóbeli megállapodás alapján nem. Ez utóbbi esetben a 25%-os jövedelem számítás szabályát kell alkalmazni.
- [23] A felperes esetében az eladásból származó bevételek a vatera adatai alapján egyértelműen megállapíthatók, de az, hogy ezen egy-egy ingó megszerzése milyen költséggel járt, már nem. A felperes által csatolt okiratok ömlesztett - egyedileg be nem azonosítható - adatai attól függetlenül nem alkalmasak a megszerzésre fordított kiadások azonosítására, hogy az aláírásokat miként értékeli a bíróság. Az elsőfokú bíróság helytállóan rögzítette, hogy nem állapítható meg a 2010. évben értékesített ingó vagyontárgyak megszerzésével felmerült költség. Ennek hiányában pedig nem alkalmazható az Szja tv. 58.§ (3) bekezdése, csak az 58.§ (5) bekezdés szerint állapítható meg az ingó értékesítéséből származó jövedelem.

- [24] A felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott a jogerős ítélet hatályon kívül helyezést megalapozó előadást. Ezért a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét az indokolásnak az Art. 92.§ (2b) bekezdésére vonatkozó korrekciója mellett a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [25] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [26] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [27] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria az alperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. január 31.

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