

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.613/2016/4. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Oblat Péter ügyvéd

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: Dr. Somfai Ramóna jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. április 21. napján kelt 7.K.27.122/2015/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.122/2015/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes és házastársa 2008. szeptember 07. és 2009. december 31. közötti időszakban 3.182 alkalommal, a Vatera elnevezésű internetes portálon, mindösszesen 9.395.030 Ft-ban

- értékesített ingóságokat, 2008. évben 1.174.930 Ft, 2009. évben pedig összesen 8.220.100 Ft összeg bruttó bevételt realizálva, amely után adókötelezettséget nem teljesítettek, általános forgalmi adó (áfa) hatálya alá nem jelentkeztek be.
- [2] Az adóhatóság a felperesnél személyi jövedelemadó (szja) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban azt állapította meg, hogy a felperes tevékenysége ingó értékesítésnek minősül, amit a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) 58. § (8) bekezdésére tekintettel üzletszerűen és rendszeresen végzett.
- [3] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes kötelezte a felperest 807.582 Ft szja adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. Határozatának indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság a felperes önálló tevékenységéből származó jövedelme után helytállóan állapította meg az szja adókötelezettséget és ennek jogkövetkezményeit. Az alperes a felperes házastársával szemben is szja, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelező határozatot hozott.
- [4] Az elsőfokú bíróság a 8.K.26.977/2013/9. számú ítéletében a felperessel és házastársával szemben szja adónemben hozott alperesi határozatokat az elsőfokú határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságokat új eljárásra kötelezte.
- [5] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Kúria a Kfv.V.35.794/2013/3. számú ítéletében a 8.K.26.977/2013/9. számú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította. A Kúria a Kfv.V.35.794/2013/3. számú végzése utalt a 3/2013. számú KMJE határozatra (jogegységi határozat), mely akként foglalt állást, hogy a 2011. december 11-ig hatályos adójogi szabályozás szerint a gazdasági tevékenység keretében folytatott ingó vagyontárgyak értékesítése üzletszerű és utána az adózóknak akkor is az Szja tv. 58. § (8) bekezdése szerint kell szja-t fizetnie, ha áfa adóalanyként való bejelentkezést elmulasztották és ezért áfa levonási joguk nem nyílt meg.
- [6] Az elsőfokú bíróság a Kúria végzése alapján lefolytatott eljárásban a 2015. november 3-án kelt, 8.K.27.243/2015/6. számú ítéletében a felperes és házastársa keresetét elutasította. Az új eljárás eredményeként hozott ítélet megállapította, hogy az alperes határozataiban, a jogegységi határozatra figyelemmel, helytállóan értelmezte az Szja tv. 58. § (8) bekezdését és jogszerűen állapította meg a felperesek, így jelen ügy felperese terhére is az szja adókülönbözetet, továbbá ennek jogkövetkezményeit.
- [7] Az adóhatóság a felperesnél 2008. és 2009. adóévekre általános forgalmi adó (áfa) és százalékos egészségügyi hozzájárulás (eho) adónemekben is bevallások utólagos vizsgálatára irányuló

- ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott határozatban az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére áfa adónemben 729.000 Ft, eho adónemben pedig 355.051 Ft, azaz összesen 1.084.051 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel.
- [8] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes az elsőfokú határozatot a 1842241419/2012. számú, 2012. október 5. napján kelt határozatában akként változtatta meg, hogy a felperes terhére kiszabott adóbírságot 686.525 Ft-ban, a késedelmi pótlékot pedig 329.198 Ft-ban állapította meg, az elsőfokú határozat egyéb rendelkezéseit helybenhagyta.
- [9] Az alperes áfa és eho adónemekben érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 2. § a) pontjára, 6. § (1) bekezdésére, 5. § (1) bekezdésére, 55. § (1) és (2) bekezdéseire, 65. §-ára, 82. § (1) bekezdésére, 83. § a) pontjára, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára és (4) bekezdésére, 131-132. §-aira, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (9) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 16. § (1) és (2) bekezdéseire, 22. § (1) bekezdés c) pontjára és az egészségügyi hozzájárulásról 1998. évi LXVI. törvény (Eho tv.) 2. §-ára, 3. § (1) és (2) bekezdéseire, 10. § (1) bekezdésére alapította.
- [10] Az alperes a felperes eho fizetési kötelezettséget arra figyelemmel állapította meg, hogy a felperes terhére önálló tevékenységből származó szja jövedelem került megállapításra. Határozatának indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság helyesen minősítette a felperes internetes portálon történő termékértékesítési ügyleteit üzletszerűen, bevételszerzés céljából folytatott tevékenységnek, amelyre tekintettel áfa fizetési kötelezettség keletkezett. Nem fogadta el a felperes alanyi adómentességre történő hivatkozását azzal, hogy ez nem automatikus, ezt az adóalanyának választania kell. A felperes azonban adóköteles tevékenységét az adóhatósághoz nem jelentette be, áfa tekintetében alanyi adómentességet nem választott, ezért áfa adóalanyként áfa fizetésre kötelezett minden adóalanyiságával összefüggő értékesítése után.
- [11] Az Alkotmánybíróság a 2/2016. (II.8.) AB határozatban (AB határozat) megállapította, hogy a jogegységi határozat Alaptörvény ellenes, ezért ezt a Magyar Közlönyben történő közzétételére, 2014. január 24. napjára visszaható hatállyal megsemmisítette, elrendelte egyben a jogegységi határozat alkalmazásával meghozott jogerős határozattal lezárult büntetőeljárások felülvizsgálatát.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [12] A felperes keresetében az alperes áfa és eho adónemekben hozott határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő

hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

- [13] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős ítélet

- [14] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában kiemelte, hogy e perben nem jogosult az szja tárgyában hozott jogerős ítélet felülvizsgálatára, amely a felperes jövedelmét önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősítette, ezt jelen ügyben irányadónak kellett tekintenie. Rögzítette azt is, hogy a felperes az internetes portálon a kereskedelmi tevékenységet rendszeres jelleggel folytatta, ez ellenérték elérésére irányuló gazdasági tevékenység volt, ezért a felperes áfa adóalanyának minősül az Áfa tv. 5. § (1) bekezdése, 6. § (1) és (2) bekezdései értelmében. Az alperes jogszerűen járt el akkor, amikor az ellenőrzés eredményeként utólag megállapította a felperes áfa adóalanyiságát és az értékesítés bevételeire az áfát felszámította.
- [15] A felperes alaptalanul hivatkozott alanyi adómentességére, mivel ilyet nem választott, és az Art. továbbá az Áfa tv. szabályai értelmében ez hivatalból nem adható meg. A felperesnek az a mulasztása, hogy nem jelentkezett be az Áfa tv. hatálya alá és adószám nélkül folytatta gazdasági tevékenységét, nem írható a javára. A felperes, az Áfa tv. 65. §-ára figyelemmel, tévesen hivatkozott arra is, hogy az szja bevételt csak az áfa ügyben hozott jogerős határozat ismeretében lehetett volna megállapítani.
- [16] A jogegységi határozat megsemmisítése nem érinti a felperes áfa fizetési kötelezettségét, mert a Kúria jogegységi döntése alapján meghozott ítéletek nem kerültek hatályon kívül helyezésre. A Kfv.V.35.202/2012/13. számú ítélete is akként foglalt állást, hogy kereskedelmi tevékenység gazdasági tevékenység és áfa körbe tartozik, és az Áfa tv. szerinti szabályozásból következően a bejelentési kötelezettség elmulasztása esetén utólag nem választható adómentesség. A Kft.I.35.721/2011/6. számú ítélet sem tett olyan megállapítást, hogy a szabályszerűen be nem jelentkezett adózót is úgy kell tekinteni, mint aki a bejelentési kötelezettségét teljesítette volna és ezzel egyidejűleg alanyi adómentességet választott volna.
- [17] A felperesi érveléssel ellentétben nincs olyan törvényi rendelkezés, amely kimondaná, hogy az adóhatóságnak az áfa, szja és eho adónemekben az ellenőrzéseket egyidejűleg kell lefolytatnia, illetve hogy az áfa ellenőrzésnek meg kellene előznie az szja adónem ellenőrzését. Mivel az eho az szja fizetési kötelezettséghez kötődik és szja adónemben a felperes

keresete jogerősen elutasításra került, az eho adónemben hozott alperesi döntés is megalapozott és törvényes.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet és az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 213. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, mivel az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta az AB határozatot. Kifejtette, hogy az AB döntése következtében tevékenysége nem minősül üzletszerűnek, ezért erre az ingó értékesítésre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, így terhére áfa adókülönbözet nem állapítható meg. Fenntartotta keresetben is kifejtett álláspontját, mely szerint a bejelentési kötelezettség elmulasztásának nem lehet szankciója alanyi adómentes határon belül az áfa fizetési kötelezettség előírása, és ha az Áfa tv. 188. § (1) bekezdése szerinti feltételei fennállnak, akkor jogosult az Art. 16. § (2) bekezdés, 17. § (1) bekezdés c) pontja és 22. § (1) bekezdése értelmében alanyi adómentesség visszamenőleges választására. Az Áfa tv. 189. §-a is a nyilvántartásba vételhez és nem a tevékenység megkezdéséhez köti az alanyi adómentesség választását. Álláspontja szerint az alperes megsértette az Art. 1. § (6) bekezdését is, amikor mellőzte a rá nézve kedvezőbb szabályok alkalmazását, és hivatkozott a C-424/14. számú végzésre. Kifejtette, hogy az áfa fizetési kötelezettség kapcsán perben eldöntendő jogkérdés az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárását igényelte volna.
- [19] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet, a felperesi érveléssel ellentétben, megfelel a Pp. 213. § (1) bekezdésében, 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírált és ítéletében a bizonyítékok okszerű értékelése alapján, indokolási kötelezettségét is teljesítve, iratszerűen, hiánytalanul rögzítette az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns adatokat, tényeket, körülményeket, bizonyítékokat, jogszabályi rendelkezéseket.
- [21] A Kúrai egyetért az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával, ezért ennek megismétlése nélkül a felülvizsgálati kérelemben előadottakra figyelemmel csupán a következőkre kíván

rámutatni:

- [22] A 8.K.27.243/2015/6. számú jogerős ítéletben a bíróság elutasította a felperes szja adónemet érintő ügyben előterjesztett keresetét. A Pp. 229. § (1) bekezdése szerinti rendelkezésből következően e jogerős ítélet kizárja, hogy ugyanabból a tényalapból származó ugyanazon jog iránt ugyanazon felek egymás ellen újabb keresetet indíthassanak, vagy az ítéletben már elbírált jogot egymással szemben egyébként vitássá tehessék. A 8.K.27.243/2015/6. számú jogerős ítélet értelmében a felperes által megszerzett jövedelmet önálló tevékenységből származó jövedelemnek kell tekinteni. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt is, hogy az AB határozatnak a perrel érintett körben azért nincs ügydöntő jelentősége, mivel ez, ahogyan arra az elsőfokú bíróság iratszerűen rámutatott, nem rendelte el a jogegységi határozat alkalmazásával közigazgatási perekben meghozott, jogerős ítélettel lezárt közigazgatási eljárások, határozatok felülvizsgálatát.
- [23] Tekintettel arra, hogy a felperes ingó értékesítésből származó jövedelmét önálló tevékenységből származó jövedelemnek kell tekinteni, ez az Eho tv. 3. § (1) bekezdés a) pontja, Szja tv. 29. § (1) bekezdésének értelmében eho alapot képez, amely után a felperesnek eho-t kellett volna fizetnie, ezért terhére az eho adókülönbözet megalapozottan és jogszerűen került előírásra.
- [24] Az a tény, hogy a bevételeket az adóhatóság vagy a bíróság az szja kötelezettség szempontjából miként minősíti, tehát az Szja tv. 58. §(1) és (7) bekezdése alapján külön adózó jövedelemnek, vagy az Szja tv. 58. § (8) bekezdése alapján önálló tevékenységből származó jövedelemnek, az áfa szempontjából irreleváns. Az Áfa tv. szabályai szerint ugyanis az áfa adóalanyiság feltétele a gazdasági tevékenység folytatása (Áfa tv. 5. § (1) bekezdés, 6. § (1) és (2) bekezdései). A gazdasági tevékenység meghatározásának lényes eleme a rendszeresség, illetve az üzletszerűség, és e kettő közül már az egyik is önállóan megalapozza az áfa adóalanyiságot, ezért az alperes és az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló adatok értelmében jogszerűen minősítette a felperes internetes portálon történő termékértékesítési ügyleteit üzletszerűen, bevételszerzés céljából folytatott olyan tevékenységnek, amely az Áfa tv. hatálya alá tartozik és, amely után a felperesnek bejelentési és áfa fizetési kötelezettsége keletkezett az Art. 16. § (1) és (2) bekezdései, 22. § (1) bekezdés c) pontja értelmében.
- [25] Hangsúlyozza a Kúria, hogy az Art. 1. § (9) bekezdése szerinti szabályozás értelmében az adókötelezettséget nem befolyásolja az, hogy a magatartás (cselekmény, mulasztás) törvényi rendelkezésbe ütközik vagy sérti a jó erkölcsöt. Az adószám hiánya, a bejelentési kötelezettség nem teljesítése tehát nem

- teremt lehetőséget adóelkerülésre.
- [26] Az EUB a C-424/14. számú ügyben hozott végzésében már rámutatott arra, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. (XI.28.) 2006/112/EK tanácsi irányelv (irányelv) 213. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely abban az esetben is előírja az adóalanyokkal szemben valamely gazdasági tevékenység megkezdésének bejelentését, ha az e tevékenységből származó bevétel nem lépi túl a kisvállalkozások tekintetében előírt mentesség felső határát, és az adóalany nem kíván adóköteles tevékenységet folytatni. Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan közigazgatási bírság, amely abban az esetben is szankcionálja az adóalanyokat valamely gazdasági tevékenység megkezdésének bejelentésére vonatkozó kötelezettségük elmulasztása miatt, ha az e tevékenységből származó bevétel nem lépi túl a kisvállalkozások tekintetében előírt mentesség felső határát... a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy...az alkalmazott szankció összeegyeztethető-e az arányosság elvével".
- [27] Az előzőekben ismertetett jogértelmezésre figyelemmel, a felperesi érveléssel ellentétben, az Art, az Áfa tv. és a közösségi jogi rendelkezések között kollízió nem állapítható meg, az alperesi határozatban, továbbá a felülvizsgálattal támadott jogerős ítéletben kifejtett jogértelmezés nem ellentétes a közösségi joggal, illetve jogértelmezéssel. Jelen ügyben egyébként az alperes bírságot nem is szabott ki.
- [28] Hangsúlyozza a Kúria azt is, hogy az irányelv 214. cikk (1) bekezdés a) pontja és (2) bekezdése is csak az eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyokat veszi ki a nyilvántartási kötelezettség alól az irányelv 213. cikk (1) bekezdése pedig rögzíti, hogy minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását, vagy megszüntetését. Az Art. 16. § (1) és (2) bekezdése szerinti szabályozás ezzel összhangban áll. Az adókötelezettség továbbá nem azonos az adófizetési kötelezettséggel, tehát a bejelentési kötelezettség az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó személyt attól függetlenül terheli, hogy a gazdasági tevékenysége alapján egy adott időszakban keletkezik-e fizetendő adója vagy sem.
- [29] Az Áfa tv. 189. § értelmében az adóalany belföldi nyilvántartásba vételével egyidejűleg is választhatja az alanyi adómentességet. Az adóalanynak az Áfa tv. 192. § (1) bekezdése értelmében az alanyi adómentesség választásáról, illetve annak megszűnéséről az állami adóhatóság felé nyilatkoznia kell és a nyilatkozattételre az Art. a változás bejelentésre vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni. E törvényi szabályozásból egyértelműen az következik, hogy a választás lehetősége az adóalanyt illeti meg, az adóhatóság és

a bíróság nem veheti át a magánszemély döntési jogosultságát, ezért az áfa fizetési kötelezettség a gazdasági tevékenység objektív elemeinek megvalósulásával bekövetkezik (Kfv.I.35.788/2014/5.).

- [30] Az adókötelezettséget, adófizetési kötelezettséget a rendelkezésre álló adatok szerint teljes egészében kikerülni kívánó felperes alaptalanul hivatkozott az alapelvi rendelkezések megsértésére. A felperes keresetében, de felülvizsgálati kérelmében sem tudott megnevezni olyan nemzeti vagy közösségi jogszabályhelyet, amely lehetővé tenné mulasztásra, jogsértő magatartásra alapítottan az adófizetési kötelezettség elkerülését, ezért, továbbá az előzőekben részletezettekre figyelemmel a Kúria sem látott okot arra, hogy előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezzen. Hangsúlyozza a Kúria egyben azt is, hogy az alperes az Allegroup.hu Kft. értékesítésekre vonatkozó adatközlése alapján a felperes tényleges, az áfa összeget is tartalmazó bevételt vette figyelembe az áfa alapjaként.
- [31] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [32] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [33] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés, figyelemmel arra, hogy a felperes személyes költségmentességben részesült, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul.
- [34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2016. december 08.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró