

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.277/2020/8.

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

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Vörös Ferenc Ügyvédi Iroda ügyintéző ügyvéd: - dr. Vörös Ferenc)

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Illés László kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes Fővárosi Törvényszék 46.K.703.453/2020/2. új szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 37.K.31.948/2019/5. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 37.K.31.948/2019/5. számú ítéletét részben hatályon kívül helyezi, az alperes 2233704068 számú határozatát részben a Baranyi Gábor személyéhez fűződő megállapítások körében hatályon kívül helyezi és alperest új eljárásra kötelezi. Egyebekben hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 983.700 (kilencszáznyolcvanháromezer-hétszáz) forint kereseti és 1.639.400 (egymillió-hatszázharminckilencezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2011. és 2013 között több ingatlan vásárolt és értékesített. 2012. március 23-án vásárolta meg a **p.-i** .../12. hrsz.-ú beépítetlen ingatlant, ott négy lakásos társasházat épített, az elkészült lakóingatlanokat a 2012-2013. években szintén értékesítette.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél megismételt eljárásban a 2010-2013. évekre szja, áfa és százalékos EHOI adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. A **p.-i** ingatlanokhoz kapcsolódóan megalapítottak, hogy azokra nézve felperes üzletszerű ingatlanértékesítést végzett, gazdasági tevékenységet folytatott, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) alapján adóalanynak minősül.
- [3] Az szja adónemi vizsgálat során az ellenőrzés a bevételekkel szembe állította a telek vételárát, a földhivatali igazgatási szolgáltatási díj összegét, és a felperes által becsatolt költség számlákat. A megismételt eljárásban a **p.-i** ingatlan felépítése során beépített anyagok értékének meghatározására az adóhatóság megkereste a KSH-t, de a kapott adatokat elvetették, mivel az ingatlanok vevői nem kulcsra készen vették át az ingatlanokat, így őket is terhelhette az anyagköltség.
- [4] Felperes MKB Banknál vezetett bankszámlájára 2010. február 26-án **B.G.** 30.000 eurót fizetett be. A felperes kölcsönre hivatkozott, csatolta **B.G.** két tanú által aláírt nyilatkozatát; a revízió a kölcsön jogcímet nem fogadta el, egyéb jövedelemnek minősített az összeget.
- [5] A készpénzes kiadások vizsgálata során azt állapították meg, hogy a 2011. évben felperes vagyongyarapodásával és életvitelre fordított kiadásaival nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege. Ezért az adóalapját erre az évre becsléssel állapították meg.
- [6] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2010-2013. évekre áfa, szja és százalékos EHO adónemekben összesen 18.216.071 forint adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, javára 2.016.338 forint adókülönbözetet, a következő időszakra átvihető követelésként 2.879.000 forintot. A 17.595.551 forint adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az szja-hoz kapcsolódóan 75%-os, az áfa-hoz tartozóan 30%-os mértékű adóbírságot alkalmazott.
- [7] Az alperes 2233704068 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint a felperes az ingatlanok építését és értékesítését üzletszerűen végezte, és ezen körülménynek megfelelően kellett volna adóznia. A felperes az építési telket azzal a szándékkal vette meg, hogy arra társasházat építsen és az abban lévő lakásokat később haszonszerzési céllal értékesítse. A lakások értékesítésére felépítésük után 1 évvel sor is került. Az alperes azzal is egyetértett, hogy az ingatlanok értékesítéséből származó jövedelem külön adózó jövedelemnek minősül, ezért a bevétel és a költségek összegét az elkülönítetten adózó jövedelemre vonatkozó szabályok szerint kell megállapítani. A felperes bankszámlájára érkezett átutalások a felperes bevételének minősülnek és ellenkező bizonyításig azokat jövedelemként kell kezelni. Az ügyben külön vizsgált, a felperesi számlára beérkezett 30.000 euróra nézve felperes nem tudta bizonyítani, hogy azt kölcsönként kapta, így azt eltitkolt jövedelemnek kell tekinteni.
- [8] Kitér arra, valóban nem tájékoztatta felperest írásban a becslés alkalmazásáról, de az alapeljárás során átvett adóhatósági határozatokból mind a becslés jogalapjáról, mind pedig az alkalmazott becslési módszerről tudomással bírt felperes, aki észrevételeit, bizonyítási indítványait meg is tette.

A kereseti kérelem

- [9] A felperes az alperesi határozattal szemben több indokkal terjesztett elő kereseti kérelmet. Előadta, hogy az Áfa. tv. alapján, a sorozat jellegű ingatlan értékesítés speciális áfa alanyiságot eredményez, az adóalanyisága nem az Áfa. tv. 6. § (1) bekezdése, hanem ugyanezen törvény 6. § (4) bekezdés b) pontja alapján áll fenn; az adóbevallás gyakoriságát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. sz. mellékletének I/B/3aa) alpontja alapján kellene megállapítani; a fizetendő adó megállapítása során az alperes rosszul értelmezte a kerekítés szabályait; a bevétel megszerzésének időpontjára nem a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) 59.§-a, hanem a 9.§ (2) bekezdése az irányadó; alperes nem bizonyította, hogy ténylegesen felmerült költségei megállapíthatók lettek volna, ilyen esetben pedig a bevétel 75%-át kell költségként figyelembe venni; a számlájára érkezett 30.000 eurót kölcsönbe kapta, amelyet bizonyított; az Eho adónemben tett alperesi megállapításoknál az összevont adóalapba tartozó jövedelem összegét rosszul határozták meg. Önállóan támadta az adóbírság alkalmazását.
- [10] Eljárási szabálysértésként hivatkozott arra, hogy a teljességi nyilatkozat megtételére vonatkozó önállóan nem fellebbezhető végzést az elsőfokú határozat ellen fellebbezésben támadta meg, amiről az alperes nem hozott döntést; továbbá nem kapott írásbeli tájékoztatást a becslésről.
- [11] Az elsőfokú bíróság a 34.K.30.588/2018/19. számú jogerős ítéletével elutasította felperes keresetét. A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság egyrészről nem merítette ki valamennyi kereseti kérelmet, másrészt az ítélet indokolásából nem derül ki, mi volt a saját meggyőződése a tényállásról, a bizonyítékokról és az alkalmazandó jogszabályokról, és hogy azokat hogyan értékelte. Ezért a Kfv.I.35.180/2019/3. számú végzésével a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

Az elsőfokú ítélet

- [12] Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította, és kötelezte felperest 1.093.000 forint kereseti illeték megfizetésére.
- [13] Indokolása szerint alperes - általa is elismerten - nem tartotta meg az Art. 108.§ (1a) bekezdés szerinti becslés alkalmazására vonatkozó tájékoztatási kötelezettséget, de annak elmulasztása a felperes számára érdemi jogsérelmet nem okozott.
- [14] A teljességi nyilatkozat tételére felhívó, 2102485645 iktatószámú végzéssel szemben a fellebbezésben előterjesztett kifogásra alperes valóban nem reagált. Ugyanakkor az is megállapítható, hogy a teljességi nyilatkozatra való felhívás kiadása és a válasz beérkezése közötti időszak jogszabály alapján nem tartozik bele az ellenőrzési határidőbe, az ellenőrzési határidő ezen időtartammal akkor is meghosszabbodott volna, ha az elsőfokú adóhatóság a felhívást korábban adta volna ki. Ezért a felperesnek az eljárás elhúzására vonatkozó feltételezése megalapozatlan. Mindezek alapján az alperes mulasztása az ügy érdemére nem volt kihatással.
- [15] A felperes eljárásjogi jogszabálysértésként alaptalanul támadta az ügyintézési határidőt meghosszabbítását, mivel azzal az alperes nem követett el eljárásjogi jogszabálysértést.
- [16] Ezt követően az elsőfokú bíróság vizsgálta, hogy a felperes áfa adóalanyisága az üzletszerű

gazdasági tevékenység folytatása, vagy az ingatlanok sorozat jellegű értékesítése következtében keletkezett. A jelen ügyben nem volt vitatott, hogy a felperes az építési telket azzal a szándékkal vásárolta meg, hogy azon társasházat építsen, és a felépített lakásokat - haszonnal - értékesítse. A felperes tehát nem saját vagy családtagjai számára, saját lakhatásuk biztosítására vásárolta a telket és építtette a lakásokat, hanem eleve üzleti, haszonszerzési célzattal tette mindezt. Ez a tevékenysége az Áfa tv. 6.§ (1) bekezdés első fordulata (üzletszerűnek) minősül, függetlenül attól, hogy tevékenysége nem tartós, illetve rendszeres. A gazdasági tevékenység megvalósulásához ugyanis a tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása szükséges, amelyek vagylagos feltételek. A felperes az egyszeri telekvásárlással és azon egy társasház felépítésével, majd a lakások értékesítésével üzletszerű gazdasági tevékenységet végzett. Ennek következtében áfa jogalanyisága az Áfa tv. 5.§ (1) bekezdésén és 6.§ (1) bekezdésén alapult. A törvényi feltétel bekövetkezte folytán nem kellett vizsgálni, beállt-e az Áfa tv. 6.§ (4) bekezdés b) pontja szerinti ingatlan sorozat értékesítésének feltétele. A 6.§ (4) bekezdés b) pontja azokra a személyekre alkalmazható, akik az ingatlanokat nem üzletszerűen, nem haszonszerzési célzattal (ezért nem adóalanyi minőségben) szerzik, hanem például saját maguk vagy családtagjaik számára vásárolják, öröklik, elbirtokolják, stb., majd a megadott időn belül értékesítik.

- [17] Alaptalan volt a kereseti kérelem az adóbevallás gyakoriságának kérdésében is. Az alperes az Art. 1. számú mellékletének I/B/3. aa) és ae) pontját helyesen értelmezte és alkalmazta akként, hogy a felperesnek 2013. január hónaptól havi bevallásra kellett áttérnie, annak következtében, hogy az év elejétől összesített elszámolandó adója 2012. IV. negyedévében elérte az 1 millió forintot. Az első havi bevallást a felperesnek 2013 januárjában kellett benyújtania, ez a hónap követte ugyanis azt a bevallással lezárt negyedévet, amelyben a felperes az értékhatárt elérte. A bíróság nem fogadta el a felperes azon érvelését, mely szerint a negyedéves bevallásról a havi bevallásra való áttéréskor az első havi bevallás hónapjának és az értékhatár elérését tartalmazó negyedévnek ugyanabban az adóévben kellene lennie, a jogszabály ugyanis ilyen megszorítást nem tartalmaz. Nem támasztható alá ez az értelmezés a jogalkotó akaratával sem, mivel a jogalkotó a bevallási gyakoriság növelését az értékhatár eléréséhez kötötte, ami attól függetlenül fennáll, hogy közben újabb adóév kezdődik. A felperesi értelmezés elfogadása esetén sosem térne át havi bevallásra az a negyedéves bevalló, aki minden év utolsó negyedévében éri el az 1 millió forintos értékhatárt, ez azonban nyilvánvalóan nem lehet a jogalkotói akarat.
- [18] A kerekítésből származó különbözetet az adózó csak az adóéven belül, a következő adómegállapítási időszak ugyanazon adó vagy költségvetési támogatás összegénél a kerekítést megelőzően korrekciós tételként veszi figyelembe. Ha a megállapított adó, költségvetési támogatás összege az 1000 forintot nem éri el, akkor az adózó az év elejétől vagy az előző megállapítási időszaktól számított halmozott összeget a következő bevallásában annak a megállapítási időszaknak a kötelezettségeként tünteti fel, amelyben az 1000 forintot elérte. Az adóhatóság ennek megfelelően járt el.
- [19] A felperes alaptalanul állította, hogy az adóhatóság nem indokolta meg, hogy a 2013. április havi fizetendő adó összege miért változott a jegyzőkönyvhöz képest. Az elsőfokú határozat 15. oldal 2. bekezdésének utolsó mondata, az alperesi határozatnak pedig a 14. oldal 6. bekezdése tartalmaz indokolást arra vonatkozóan, hogy az összeg a jegyzőkönyvhöz képest miért csökkent 1 ezer forinttal.
- [20] A felperes vitatta, hogy az ingatlan értékesítéséből származó jövedelem megszerzésének időpontjára az Szja tv. 59. §-a lenne alkalmazható. Véleménye szerint az Szja tv. általános szabályát, a 9.§ (2) bekezdését kellett volna alkalmazni. Az ingatlan értékesítésből származó jövedelem a vizsgált

időszakban főszabály szerint külön adózó jövedelem. Az Szja tv. 62.§ (3a) bekezdése kizárólag arról rendelkezik, hogy a külön adózó jövedelmekre vonatkozó szabályok szerint megállapított jövedelmet gazdasági tevékenység esetében - kivételesen - önálló tevékenységből származó jövedelemként kell figyelembe venni. Minden egyéb tekintetben a külön adózó jövedelemre vonatkozó speciális rendelkezések (59-64. §-ok) alkalmazandók. Semmilyen egyéb jogszabályhely nem rendelkezik arról, hogy gazdasági tevékenység esetében az ingatlan értékesítésből származó jövedelem kapcsán további általános szabályok lennének alkalmazandók. Mindezek alapján a felperes alaptalanul kifogásolta, hogy az adóhatóság a jövedelemszerzés időpontja kapcsán az Szja tv. 59. §-át alkalmazta.

- [21] A felperes az Szja tv. 62. § (3) bekezdésére hivatkozással azt állította, hogy az ingatlanok átruházásából származó bevételével szemben 75%-os költséghányadot számolhatott volna el, mivel a költség számlák nem álltak hiánytalanul a rendelkezésére. Az Szja tv. fenti rendelkezése kizárólag akkor engedi alkalmazni a 75%-os költséghányadot, ha a megszerzésre fordított összeg nem állapítható meg. A 75% tehát nem egy választható költségátalány, amit azok az adózók választhatnak, akik a költségeikkel nem kívánnak vagy nem tudnak tételesen elszámolni. Ez a szabály kizárólag akkor alkalmazható, ha a költségek megállapítása egyéb módon kizárt. Alperes jelen ügyben jogszerűen állította, hogy a felperes költségei a 62.§ (2) bekezdése alapján megállapíthatók voltak, mivel az adásvételi szerződés alapján ismert volt a telek vételára, a benyújtott költség számlák alapján pedig ismertek voltak - ha nem is teljeskörűen - az építkezés kapcsán felmerült költségek. Az alperes alappal hivatkozott arra a körülményre is, hogy maga a felperes sem 75%-os költséghányadot szerepeltetett a tárgyi időszaki bevallásában, hanem költségeit a rendelkezésre álló számlák alapján számolta el.
- [22] Nem eredményezi a tényállás bizonyítatlanságát az, hogy az elsőfokú adóhatóság az új eljárás során további bizonyítási cselekményeket végzett a KSH megkeresésével a beépített anyagok értékének minél pontosabb megállapítása érdekében, amikor azonban e bizonyítása nem vezetett a tényállás további tisztázásához, a rendelkezésére álló bizonyítékok, adatok, számlák figyelembevételével határozta meg a megszerzésre fordított összeget. Az alperes nem követett el jogszabálysértést, amikor nem alkalmazta az Szja tv. 62.§ (3) bekezdését.
- [23] A vagyongyarapodási vizsgálat során az adóhatóság jogszerűen utasította el a felperes által csatolt kölcsönszerződést, mint a 30.000,- EUR bevétel bizonyító okiratot. Azt, hogy az Art. becslésre irányadó 109.§ (3) bekezdése alkalmazásában mi tekintendő hitelt érdemlő adatnak, a Legfelsőbb Bíróság/Kúria számos ítéletében megfogalmazta. A kölcsönszerződés polgári jogi alaki megfelelősége adójogilag csak akkor tekinthető relevánsnak, ha a szerződés az egyéb adójogi körülményekkel összevetve is alkalmas a kölcsön, mint forrás igazolására. A csatolt kölcsönszerződés önmagában nem igazolja a kölcsönnyújtás tényleges megtörténtét.
- [24] A felperes a keresetében azt is állította, hogy eho adónemben a terhére tett megállapítás összegeként nem helyes, mivel az adóelőleg alap kiszámításánál figyelembe vett összeget az elsőfokú adóhatóság rosszul határozta meg. Ezzel szemben az elsőfokú adóhatóság valamennyi év tekintetében helyesen határozta meg az eho (és az szja) adóelőleg alapját, amikor az összevont adóalapba tartozó jövedelmek 78%-át vette figyelembe. A 2010-2011. évekre feltárt egyéb jövedelmek kapcsán - az Szja tv. ezen években hatályos 29.§ (1) bekezdése szerint - azért járt el helyesen, mert az egyéb jövedelmek után a felperes köteles a 27%-os eho megfizetésére, és azt költségként nem számolta el. A 2012. és 2013. évekre megállapított önálló tevékenységből (ingatlan értékesítésből) származó jövedelmek kapcsán pedig az adóhatóság azért jár el helyesen (2012-ben az Szja tv. 29.§ (1) bekezdése, 2013-ban a 29.§-a alapján), mert az ingatlan értékesítésből származó

jövedelmet a külön adózó jövedelemre vonatkozó szabályok szerint kell kiszámítani, amelyek az eho elszámolását nem teszik lehetővé.

- [25] Az üzletszerű ingatlanértékesítés következtében keletkezett adóhiány után alperes 30%-os mértékű adóbírságot szabott ki. A felperes javára értékelte, hogy korábban még nem volt szankcionálva, ugyanakkor a terhére értékelte, hogy mulasztást követett el, amikor bevallásában nem önálló tevékenységből származó jövedelmet tüntetett fel, s ezzel áfa és eho adónemekben nem teljesítette bevallási és adófizetési kötelezettségét. Tekintettel arra, hogy a bírság mértékének meghatározása mérlegelési jogkörben hozott döntés, a bíróságnak e körben a mérlegelés szempontjait és azok okszerűségét kellett vizsgálnia. A mérlegelés során figyelembe vett szempontok és azok okszerűsége a határozatból megállapítható. Az, hogy a felperes az adózásban járatlan magánszemély, nem vehető figyelembe a felperes javára szolgáló, kivételes méltánylást érdemlő körülményként olyan esetben, amikor az adóhiány üzletszerű gazdasági tevékenység folytatásával kapcsolatban keletkezett. Annak figyelembevétele pedig, hogy az Szja tv. 62. § (3a) bekezdése 2012. január 1-jén lépett hatályba, a bíróság megítélése szerint nem vezethetett volna az adóbírság mértékének további csökkentéséhez. Az adóhatóság nem értékelte kétszeresen azt a körülményt, hogy a felperes terhére több adónemben is keletkezett adóhiány. Az ugyanis, hogy minden adónemben keletkezett adóhiány után bírság kerül kiszabásra, az Art. 170. §-ának kógens rendelkezéséből következik.
- [26] Mindezek alapján az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az alperes határozata a keresetben hivatkozott körben sem eljárási, sem anyagi jogszabályt nem sértett, ezért a felperes keresetét elutasította.

A felülvizsgálati kérelem

- [27] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az alperesi határozat az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Az alperesi jogszabálysértéseket részletesen bemutatva, a kereseti indokok megismételve arra hivatkozott, az ítéleti megállapításokkal szemben továbbra is fenntartja előadásait. Az elsőfokú bíróság félreértelmezte az alkalmazandó szabályokat. Álláspontja szerint nem megfelelően történt az ingatlan értékesítéshez kapcsolódóan a bevétel megszerzés időpontjának, valamint az adóalapnak a meghatározása. A költségek igazolására beszerzett KSH adatok elvetését alperes nem indokolta, azaz a költségek nem állapíthatóak meg, a 75%-os költséghányadot kellett volna alkalmazni. A jogerős ítélet kapcsolódó indokolása jogszabálysértő, figyelmen kívül hagyta a felperes bemutatott számláit.
- [28] Az elsőfokú bíróság tévesen tért ki arra, hogy felperes kifogásolta volna, hogy az adóhatóság nem indokolta miért változott a 2013. április havi fizetendő adó összege a jegyzőkönyvhöz képest: ilyen a keresetben azonban nem szerepelt, a felperes elfogadta a II., fokú határozat kapcsolódó indokolását. Amit felperes kifogásolt, az a teljes évi adókülönbözetre vonatkozó kifogás elbírálatlansága. Az alperes és az elsőfokú bíróság összemosta a két felperesi kifogást. Alperes figyelmen kívül hagyta a becslés alkalmazása során előírt írásbeli tájékoztatási kötelezettséget. A teljességi nyilatkozatra vonatkozó fellebbezést az alperes az elsőfokú bíróság által megállapítottan is nem bírálta el, a végzés kiadmányozásának kizárólag az ellenőrzési határidő befolyásolása volt a célja.
- [29] A vagyongyarapodás vizsgálata során tévedett az elsőfokú bíróság, amikor Baranyi Gábortól

származó összegre a becslési eljárást látta alkalmazandónak, mivel arra az alperes nem alkalmazott becslést. Az összeg egyértelműen és igazoltan kölcsön.

- [30] Mivel az alperes az összevont adóalapját nem megfelelően határozta meg, az egészségügyi hozzájárulás összege sem helyes.
- [31] Az adóbírság kiszabásánál a felperes javára kellett volna értékelni, hogy korábban még nem volt bírságolva.
- [32] Tévedett az elsőfokú bíróság, amikor az adókülönbözetet tekintette az illeték kiszabás alapjának.
- [33] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mivel az mind az eljárásjogi, mind az anyagi jogi kérdésekben megalapozott.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [34] A felperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.
- [35] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.).
- [36] A Pp. 272.§ (2) bekezdése következtében tehát a felülvizsgálati kérelemben nemcsak hivatkozni kell a jogerős ítélet jogszabálysértésére, hanem azt is elő kell adni, hogy az miért és mennyiben sérti ezen rendelkezést. A felperes felülvizsgálati kérelmének indokaként a jogerős ítélettel elbírált kereset indokait ismételte meg, hosszan elemezve, miért jogszabálysértő az alperes eljárása. A felülvizsgálati eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi jogszabálysértések vizsgálatára. Az alperesi határozatot vitató kereseti indokok megismétlése nyomán nem állapítható meg a jogerős ítélet által megsértett jogszabályi hely (Kúria Kfv.I.35.095/2012/7., Kfv.I.35.458/2012/7. és Kfv.I.35.089/2014/10.szám).
- [37] Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban a Kúria korábbi iránymutatásának megfelelően maradéktalanul kimerítette a kereseti kérelmet mind eljárásjogi, mind anyagi jogi tekintetben. A felülvizsgálati kérelem az elsőfokú bíróság által megsértett jogszabályt csak a felperesi fellebbezési kifogások összemosása és a becslésről való értesítés elmaradásának kérdésében jelölt meg. Ezt meghaladóan a kereseti indokokat megismételve hivatkozott arra, miért téves az elsőfokú bíróság álláspontja. Így ezen további kérdésekben a Kúria csak általánosságban tudja rögzíteni, hogy a felülvizsgálati kérelem tételes hivatkozásának hiányában a jogerős ítéletet hatályon kívül helyező jogszabálysértés nem állapítható meg. Az elsőfokú bíróság mind az áfa alanyiság, mind a bevallás gyakorisága, mind az szja fizetési kötelezettség egyes aspektusai, ideértve az EHO kérdését is, mind a kerekítés szabályainak kapcsán helytálló döntést hozott. Az adóbírság mérlegelési szempontjait megfelelően foglalta össze, levont következtetése megalapozott.
- [38] A felperes fellebbezésében a kerekítéssel összefüggésben hivatkozott arra, hogy 2013 márciusára vonatkozóan fizetendő adóként 1.680.000 forint szerepelt, amely összeg a határozatban - valószínűleg kerekítési eltérés miatt, de egyébként szabálytalanul külön indokolás nélkül - 1.679.000 forintra változott. Önálló fellebbezési indokot adott elő felperes szintén a kerekítés

kapcsán arra nézve, hogy a 2012. évben az adókülönbözetnek összesen 1.088.000 forintnak kellett volna lennie, szemben a revízió által megállapított 1.089.000 forinttal. Az alperesi határozat 14. oldal 6. bekezdése értékelte felperes 2013. márciusra vonatkozó előadását, megállapítva, hogy valóban volt számítási hiba az ellenőrzési jegyzőkönyvben, de azt az elsőfokú határozat 1.000 forinttal felperes javára módosította. Felperes keresetében a 2012. évre vonatkozó számítási kifogást ismételte meg, hivatkozva arra, hogy elmaradt ennek alperesi értékelése. Az elsőfokú bíróság kétségtelenül a 2013. márciust érintő megállapításokról adott tételes indokolást, azonban az is megállapítható, hogy a kerekítés szabályainak alkalmazásával kapcsolatos álláspontját részletesen és helytállóan fejtette ki. Az érdemi elbírálás tehát ténylegesen mind a 2012. évi, mind a 2013. márciusi kerekítésekre kiterjed. Így a felülvizsgálati kérelemben megjelölt eljárásjogi indokból nem kerülhet sor a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére.

- [39] Az alperes határozatának meghozatala során szja szempontjából külön-külön vizsgálta az összevont adóalapba tartozó jövedelmeket és a vizsgált időszakban keletkezett készpénzes kiadásokat, bevételeket. A becslésről való értesítés - amint azt az elsőfokú bíróság megállapította - kétségtelenül elmaradt, azonban arra is helytállóan következtetett az elsőfokú bíróság, hogy emiatt nem érte joghátrány felperest. Becslés alkalmazására kizárólag a 2011. év tekintetében került sor. A **B.G.**től származó 30.000 euró azonban már egyrészt 2010. február 26-án felpereshez került, másrészt nem készpénzmozgással, hanem bankszámlára való befizetéssel. Több szempontból is tévedett tehát az elsőfokú bíróság, amikor ezen tételre az Art. vagyongyarapodási vizsgálatokra irányadó becslési szabályait alkalmazta. A pénzösszegnek a bankszámlára való megérkezése önmagában igazolja az ügylet tényleges megtörténtét. A jogcím igazolására felperes a kölcsönadó elismerő nyilatkozatát csatolta. Azt, hogy ez miért, mennyiben nem igazolja hitelt érdemlően a kölcsön jogcímét, sem alperes, sem az elsőfokú bíróság nem fejtette ki, a Kúriának pedig nem feladata a hiányos adóhatósági indokolás pótlása. A Kúria azt is megállapította, hogy az adóhatóság kapcsolódó álláspontja az alapellenőrzés óta nem változott, bizonyítást nem folytatott le, a kölcsönadót nem keresete meg. Így megismételt eljárásban sem várható a rendelkezésre álló adatokkal igazolt tényállástól eltérő megállapítás. A Kúria által elfogadott tényállás szerint a **B.G.**től származó összeg az Szja tv. 7.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti kölcsön, és nem pedig az Szja tv. 28.§ (1) bekezdés szerinti egyéb jövedelem.
- [40] Alaptalan volt a felülvizsgálati kérelem a kereseti illeték kérdésében. Amennyiben a közigazgatási jogvita elbírálása iránti közigazgatási per tárgya adókötelezettséggel kapcsolatos, úgy az illeték alapját az illetékről szóló 1990. évi XCIII. tv. (a továbbiakban: Itv.) 39. § (1) bekezdés általános szabályai szerint a vitássá tett követelésre tekintettel kell meghatározni. Felperes keresetében nem csupán a terhére mutató adóhiány összegét, hanem a teljes adókülönbözetet vitatta. Helyesen járt el az elsőfokú bíróság, amikor ehhez képest állapította meg a fizetendő kereseti illeték összegét.
- [41] A felperes felülvizsgálati kérelme a **B.G.**től származó kölcsönt meghaladóan nem tartalmazott a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére vezető előadást. Ezért a Kúria a jogerős ítéletet részben, a kölcsön tekintetében az alperesi határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az alperes új eljárásra kötelezte, egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta. Az új eljárás során a felperes jövedelmét és az azután fennálló szja és EHO fizetési kötelezettséget a kölcsön figyelmen kívül hagyásával kell átszámítani. Az új eljárás nem érinti az alperesi határozat egyéb megállapításait.

- [42] A felperes pernyertességének arányát a Kúria 10%-os mértékben határozta meg. Ennek figyelembe vételével kötelezte a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése alapján a nagyobb részben pernyertes alperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [43] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és 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. Az illeték alapját a 18.216.071 forint adókülönbözet 90%-ában, 16.394.464 forintban állapította meg a Kúria.
- [44] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2020. október 22.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk.bíró