

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.721/2011/6.szám

A Kúria a dr. Oblat Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság 2011. szeptember 21. napján kelt 6.K.27.645/2010/14. számú ítélete ellen a felperes részéről 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Pest Megyei Bíróság 6.K.27.645/2010/14. számú ítéletét, és az alperes 4045554412. számú határozatát a 2006. évi személyi jövedelemadó, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben, valamint az adóbírság és késedelmi pótlék tekintetében hatályon kívül helyezi és ebben a körben az alperest új eljárás lefolytatására kötelezi. Ezt meghaladóan a jogerős ítéletet a per fő tárgya tekintetében hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 70.000 (hetvenezer) forint együttes első fokú és felülvizsgálati részperköltiséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 336.200 (háromszázharminchatezer-kettőszáz) forint kereseti és 336.200 (háromszázharminchatezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket. A fennmaradó 57.700 (ötvenhétezer-hétszáz) forint kereseti és 57.700 (ötvenhétezer-hétszáz) forint felülvizsgálati részilletéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2006-2008. években a és a internetes oldalakon számottevő alkalommal (2006.-286, 2007.-701, 2008.-870 esetben) értékesített többnyire különböző típusú műszaki cikkeket (pl:

kerékpárokat, sportszereket).

A felperes adószámmal nem rendelkezett, bevallási kötelezettségének nem tett eleget.

Az adóhatóság vizsgálta a felperes értékesítési tevékenységét, melynek eredményeképpen azt üzletszerűnek minősítve általános forgalmi adó fizetési kötelezettséget állapított meg. A személyi jövedelemadó viszonylatában az ebből származó jövedelmet önálló tevékenységből származónak minősítette, és fizetési kötelezettségét ekként állapította meg.

A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes osztotta az elsőfokú adóhatóság álláspontját a minősítés körében, míg az összegszerűség tekintetében a 2006. évi szja és eho adóhiány összegszerűségét módosította. Az adózó bizományosi értékesítésére vonatkozó védekezését nem fogadta el, mert a bemutatott nyilatkozatokból nem derült ki, hogy a bizományosi szerződések ténylegesen létrejöttek-e, és az átadott termékekre vonatkozó beazonosíthatóságot lehetővé tevő adatok nélkül sem a bizomány, sem a beszerzési költségek tekintetében megállapítást tenni nem lehetett.

Nem értett egyet azzal az adózói érveléssel sem, hogy a beszerzési költségeket - eltérően az elsőfokú adóhatóság által megállapított 10 %-os költséghányadtól - adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 108. §-a alapján becsléssel kellene megállapítani, mivel a használt cikkek igen változó beszerzési árára utólag következtetni nem lehetett.

Az eljárás során az adózó által benyújtott nyilatkozatok nem voltak hitelt érdemlőek, nincs olyan más „megfelelő módszer”, mely egy becslési eljárás során alkalmazható lett volna.

A felperes keresetében a személyi jövedelemadó és általános forgalmi adó fizetési kötelezettségét vitatta az Art. 108. § /7/ bekezdésére, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. törvény) 58. § /8/ bekezdésére és az Art. 1. § /2/ bekezdésére történő utalással. Szerinte a fizetendő áfa megállapítása körében figyelembe kell venni az áfa hozzáadottértékadó-jellegét, az adóhatóság 100 %-os hozzáadott érték vélelmével állapította azt meg, és ezt sem becsléssel, hanem kizárólag a bevételből visszaszámítva.

Tévesen értelmezte az üzletszerűség fogalmát az áfatörvény vonatkozásában, hiszen azt az áfatörvény nem határozza meg, míg az Szja. törvény az ingó-értékesítéssel kapcsolatosan pontosan körülhatárolja. Az ellenőrzés során a revízióknak azt kellett volna vizsgálnia, hogy teljesülnek-e az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésében írt üzletszerűség feltételei.

Az adóhatóság jogszabályi felhatalmazás nélküli mérlegelés és az áfa törvény rendelkezése alapján jutott arra a következtetésre,

hogy teljesült az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésében foglalt üzletszerűség. Az egészségügyi hozzájárulás fizetése pedig csak abban az esetben merül fel, ha a perbeli esetben alkalmazható az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdése.

A felperes keresete folytán eljáró Pest Megyei Bíróság a 6.K.27.645/2010/14. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Megállapította, hogy a tárgybeli vizsgálat alá vont időszakra hatályos általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi áfa törvény) és a 2008. évre vonatkozó 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa törvény) felhívott szakaszai alapján a felperes tevékenysége az általános forgalmi adó törvény hatálya alá tartozik, hiszen tevékenységét bevétel elérése érdekében rendszeresen folytatta. Nem osztotta azt a felperesi álláspontot, hogy az áfa szempontjából a tevékenysége az alanyi adómentességi határ eléréséig nem tekinthető üzletszerűnek. Utalt arra, hogy a felperes bejelentési kötelezettsége nem az alanyi adómentesség összeghatárának az elérésétől függött, hanem az adóköteles tevékenység megkezdésétől.

A személyi jövedelemadó törvény üzletszerűsége vonatkozó rendelkezéseit az Art. általános irányelveivel összhangban értelmezte és kifejtette, hogy a felperes azzal, hogy adott esetben nem teljesítette a jogszabályban rögzített bejelentési kötelezettségét, nem helyezhette magát kedvezőbb pozícióba, mint a jogszabályt követő adózók. A személyi jövedelemadó törvény 58. § /8/ bekezdése nem úgy értelmezendő, hogy csak abban az esetben, ha ténylegesen megtörtént a bejelentkezés, akkor minősíthető a sorozatos ingóértékesítés üzletszerűnek, hanem abban az esetben is, ha a szabályszerű bejelentkezés esetén ezt annak kellene tekinteni, illetőleg minősíteni. Egyetértett azzal az alperesi állásponttal is, hogy az Art. 108. § /7/ bekezdése nem alkalmazható, mivel annak törvényi feltételei nem állnak fenn.

A hasonló tevékenységet hasonló körülmények között folytató adózó kereseti jövedelmi viszonyaiból kiindulva 12 havi működést vélelmezve történő átlagadó megállapítására csak akkor van lehetőség, ha a bevételek, illetve a kiadások részben sem ismertek, és olyan bizonyítékok sincsenek, amelyek alapján az adóalap legalább valószínűsíthető. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatok lefolytatásával a tényállást teljes körűen tisztázta és a rendelkezésre álló adatokat kellően értékelte, mérlegelte.

A bíróság ítélete ellen a felperes terjesztett előfelülvizsgálati kérelmet, az ítélet hatályon kívül helyezése és a keresetének megfelelő új határozat meghozatala iránt. Amennyiben

erre a Kúria nem látna lehetőséget, úgy az ítélet hatályon kívül helyezését és a Pest Megyei Bíróság új határozathozatalra történő kötelezését indítványozta. Szerinte a bíróság figyelmen kívül hagyta a felperes keresetlevelében - és az annak elválaszthatatlan részét képező okleveles adószakértői véleményben - foglaltakat, azt nem bírálta el teljes körűen, ezzel megsértette a a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 213. §-át. Okszerűtlenül jutott arra a következtetésre, hogy teljesültek az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésében kógens módon rögzített üzletszerűség feltételei. Olyan tényállási elemet konstruált, ami sem az alperesi határozatban, sem a felperes keresetlevelében nem szerepelt, az ítélet iratellenesen túlterjeszkedett a kereseti kérelmen, megsértve ezáltal a Pp. 215. §-ában írott keresethez való kötöttség szabályát is. Okfejtése nyilvánvalóan téves, és a hatályos Alkotmány rendelkezéseivel ellentétes, amikor helytállónak minősítette az adóhatóság következtetését, miszerint mérlegelés alapján nem kell alkalmazni az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésének rendelkezéseit. Önálló jogértelmezés helyett minden kérdésben az adóhatóság álláspontját indokolás nélkül „nyilvánvalónak” minősítette.

Ezen túlmenően figyelmen kívül hagyta a keresetleveléhez csatolt igazságügyi adó- és járulékszakértő szakértői véleményét, mindössze annyi megjegyzéssel, hogy a szakértő „téved”. Kiemelte, hogy a perben senki sem vitatta, hogy a felperes szabályszerűen jelentkezve be, adószámmal nem rendelkezett, ebből következően sem számlakiállítási joga, sem adólevonási joga nem állt fenn; az általános forgalmi adó megállapításához szükséges bizonylatok hiánya is erre vezethető vissza.

A felperes az Art. 110. §-ára nem hivatkozott. Véleménye szerint nem „nyilvánvaló”, hogy az alperes a fizetendő általános forgalmi adót pontosan meg tudta határozni. A bíróság indokolási kötelezettségének e körben nem tett eleget. A bíróság az ingóértékesítés tekintetében átvette az adóhatóság érvelését és a 2003., illetve 2004. években hatályos törvényszövegből állított össze egy „mixet”. A 2004-es törvényszöveg Áfa törvény fogalmi rendszeréhez igazította az üzletszerűség Szja. törvénybeli fogalmát.

A 2005. évi szabályozás azonban az üzletszerűség fogalmát már nem az Áfa törvény anyagi, hanem az Art. 16. §-ában rögzített eljárási jogszabályok vizsgálatához kötötte.

A 2011. december 31. napjáig hatályos 2005. éves szabályozás az üzletszerűség fogalmának vizsgálatakor már kizárja a mérlegelés lehetőségét. Nem a termékértékesítések számához, hanem eljárási

szabályokhoz köti az Szja. törvény szerinti üzletszerűség megvalósulását.

Az üzletszerűség konjunktív feltételei, hogy szabályszerűen bejelentkezett adóalanyként az adózó adólevonási joga megnyíljon. A perbeli esetben egyik feltétel sem teljesült. A felperes nem jelentkezett be, és adólevonási joga sem nyílt meg. Kiemelte, még ha egy magánszemély adószámot is vált ki, de az alanyi adómentességet választja, akkor sem teljesülnek az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésében foglalt üzletszerűség feltételei, mert a szabályszerűen bejelentkezett adózónak az alanyi adómentesség választása miatt az adólevonási joga nem nyílik meg. Ebből következően az alanyi adómentességi határ eléréséig ingóértékesítésére nem lehet az önálló tevékenységből származó jövedelem kiszámítására vonatkozó szabályokat alkalmazni. A bíróság egyenlőségjelet tett a szabályszerűen bejelentkezett és szabályszerűen be kellett volna jelentkezni tényállás közé.

Összefoglaló érvelése szerint a bíróság ítéletének indokolása nem adott számot arról, hogy döntése milyen bizonyítékokon, mely jogszabályokon alapul, ezáltal megsértette a Pp. 206. § /1/ bekezdését és az ítélet indokolására vonatkozó 221. § /1/ bekezdését.

Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelme a felperes felülvizsgálati kérelmének elutasítására irányult.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint kisebb részben alapos.

A perben a 2005. január 1-től 2011. december 31. napjáig hatályos, az ingóértékesítésre vonatkozó speciális, Szja. törvény 58. § /8/ bekezdését kellett értelmezni és meghatározni, hogy a perbeli esetben - bejelentkezés hiányában - alkalmazhatók-e az ott írtak, vagyis a felperesi jövedelmet önálló tevékenységből származóként kell-e elszámolni.

Az Szja. törvény az egyes külön adózó jövedelmek között tünteti fel az ingóátruházásból származó jövedelmet, ekként nem kerül összevonásra a többi bevallás alá eső jövedelemmel, önálló kulccsal, speciális költségelszámolási szabályokkal rendelkezik. Ezen szabályok alkalmazására azonban csak akkor kerülhet sor, ha az adózó az ingók értékesítését nem üzletszerűen rendszeres bevétel, haszonszerzés céljából, hanem alkalmilag, esetileg végzi.

Az ingó vagyontárgy üzletszerű értékesítésére egyedi szabályt alkotott a jogalkotó, azt önálló tevékenységből származó jövedelemként határozta meg. Ennek megvalósulásához azonban feltételeket szabott:

1. Az átruházásnak ellenérték fejében kell megtörténnie;
2. a magánszemélynek az Art. 16. §-a alapján az általános forgalmi adó hatálya alá szabályszerűen be kell jelentkeznie;
3. adólevonási jogának meg kell nyílnia, vagyis az alanyi adómentesség határát át kell lépnie.

A fenti feltételek együttes megvalósulása esetén minősül az ingóértékesítés üzletszerűnek az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdése szerint. Ebben a kérdésben a Kúria tehát osztja a felperesi álláspontot. Ugyanakkor azt is el kellett a Kúriának döntenie, hogy annak az adóalanynak a magatartását, aki a jogszabályok figyelmen kívül hagyásával tevékenykedik, hogyan kell elbírálni.

A jog érvényesülése alapvetően az önkéntes jogkövetésen alapul. Önkéntes jogkövetés hiányában a jogszabályok érvényre juttatását az állam kényszerítő ereje biztosítja. Az adóhatóságnak az Art. 1. § /7/ bekezdése folytán kell elvégeznie a felperes által folytatott tevékenység adójogi minősítését, és az ügyletek valós tartalma alapján állást foglalnia az adójogi következmények kérdésében.

A személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség meghatározásánál irányadó az Szja. törvény 2004. január 1-től hatályos 2. § /6/ bekezdése, mely szerint a Magyar Köztársaságban adóztatható bevétel adókötelezettségének jogcímét e törvény szerint kell megállapítani, és az adókötelezettségeket (ide értve a jövedelem megállapítását is) ennek megfelelően kell teljesíteni.

A jogcím meghatározásánál a felek (a magánszemély és a bevételt juttató személy, valamint az említett személyek és más személy) között egyébként fennálló jogviszonyt és a szerzés körülményeit kell figyelembe venni. Irányadó továbbá az 1. § /4/ bekezdése, melynek értelmében az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabályt, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. A Kúria nem azt vizsgálta, hogy az ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem szabályozása

adókedvezmény-e, hanem azt hogy az általános szabályhoz képest eltérő szabályozást jelent (Szja törvény Harmadik Rész (Egyes külön adózó jövedelmek) XI. fejezet (A vagyonátruházás), Ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem). Márpedig az adókötelezettséget, az adómértéket az adott gazdasági tevékenységre legmeghatározottabb szabály szerint kell megállapítani.

Az adózás alapelveit az Art. 1. §-a határozza meg. Kiemelendő közülük a legalitás elve, miszerint, az adóhatóságnak és az adózónak egyaránt kötelessége a törvényeknek való megfelelés, eljárás, a rendeltetésszerű joggyakorlás elve, vagyis, hogy az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, és az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

A rendeltetésszerű joggyakorlás a közjogban is mindennek az alfája. Nem véletlenül hangsúlyozta az Alkotmánybíróság már 1998-ban a 31/1998. /VI. 25./ AB határozatban: „A joggal való visszaélés tilalma az egész jogrendszerben érvényesül, így a közjogban is.”

Az említett tilalomnak az egész jogrendszerre kiterjedő általános érvénye közvetlenül az Alkotmány 2. §-ának /1/ bekezdéséből vezethető le. A kifejtetteknek megfelelően érvényesül a joggal való visszaélés tilalma a közjogban is, ahol e tilalom egyaránt irányadó a jogalkotó szervek, a jogalkalmazó szervek, illetőleg az ügyfelek magatartására.

A fenti jogelvek mentén (rendeltetésszerű joggyakorlás, joggal való visszaélés tilalma, legalitás elve) a Kúria is osztja azt az elsőfokú bírósági jogértelmezést, hogy annak ellenére, hogy a felperes az Art. 16. §-ában megfogalmazott bejelentkezési kötelezettségének nem tett eleget, értékesítéseire az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésében meghatározottakat kell alkalmazni, azok üzletszerűsége minden kétséget kizáróan megállapítható. Ha felperes keresetében megfogalmazott módon számítanánk a rendszeresen folytatott ingó értékesítésből származó jövedelmét, és figyelmen kívül hagynánk az Szja tv. 58. § (8) bekezdését az abszurditáshoz vezetne, hiszen az a jogalkotói cél veszne el amit az előbb említett jogszabályhelyben rögzítettek. Vagyis a jogalkotó különbséget kívánt tenni az alkalmi és ténylegesen saját ingóságaitól megválni szándékozó "értékesítőtől" szemben a megélhetést célzó rendszeresen ilyen tevékenységet végzőtől. Nem tévedett ezért az elsőfokú bíróság - így az alperes sem -, amikor ezen jogszabályhelyet figyelembe véve bírálta el a

felperes személyi jövedelemadó és eho fizetési kötelezettségét.

Ugyanakkor az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdés harmadik feltétele az adólevonás jog megnyílása az alanyi adómentesség határának átlépését követően következik be. Ez a feltétel a felperes esetében 2006-os évben nem valósult meg, mivel értékesítéseinek ellenértéke nem lépte át a 2006 évi mentességi határt, a 4.000.000 Ft-ot. (régii Áfa tv. 49. §. /2/ bekezdés) Mindezekből következően a 2006. évre megállapított személyi jövedelemadó és eho adóhiány jogszerűtlen, hiszen az Szja. törvény 58. § /8/ bekezdésében foglalt harmadik feltétel megvalósulása nem következett be.

A 2006. évre vonatkozóan az általános, vagyis az Szja. törvény 58. § /1/- /7/ bekezdéseinek figyelembe vételével kell meghatározni a felperes adófizetési kötelezettségét, eho-fizetési kötelezettsége ebből következően nem áll fenn.

A Kúria álláspontja szerint a Pest Megyei Bíróság a tényállást helyesen állapította meg, és az abból levont jogi következtetése is helytálló volt. Lényegében önmaga is az említett jogelvek alapján, azok megsértésére alapozva tartotta megállapíthatónak az üzletszerűséget. Ez az álláspont helyes és elfogadható, hiszen az önkéntes jogkövetés helyett a felperes az adóelkerülést, kikerülést választotta, és az önkéntes jogkövetés hiánya okán a jogalkalmazó a jog érvényesülését a határozatban kifejtettek szerint kényszerítette ki.

Nem sértette meg az elsőfokú bíróság a Pp. 213. §-ában, továbbá a 215. §-ában foglaltakat sem, hiszen az általános forgalmi adó fizetési kötelezettség fennállását is vitatta a felperes, ez is a kereset tárgyát képezte, abban a bíróságnak döntenie kellett. Az első fokú bíróság az alperesi megállapítások helyes indokait a jogszabályok helytálló felhívásával alátámasztotta, részletesen kitért arra, hogy miért nem alkalmazható az Art. 108. § (7) bekezdésében írtak. A felperesi keresethez csatolt magánszakértői véleményt a fél előadásának lehetett csak tekinteni, és miután a bíróságnak jogkérdésben kellett határoznia további szakértő igénybevétele szükségtelen volt.

A 2006. évi jövedelem meghatározásának jogsértése miatt a jogerős ítélet erre vonatkozó részét a Kúria Pp. 275. §. (4) bekezdése, míg az alperesi határozatot a Pp. 339. §. (1) bekezdésére figyelemmel hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban a már fentebb kifejtetteknek megfelelően kell a felperest terhelő adófizetési kötelezettséget megállapítani. A Kúria ezt meghaladóan a jogerős

ítéletet a per fő tárgya tekintetében a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Mivel a felperes túlnyomórészt pervesztes lett, ezért a Kúria a Pp. 270. §.(1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. §-ára figyelemmel kötelezte az elsőfokú és felülvizsgálati részperkölttség megfizetésére.

A felperest terhelő részilletékefizetési kötelezettség az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § /1/ bekezdésén alapuló 6/1986 (VI. 26.) IM rendelet (továbbiakban Kmr.) 13. § /2/ bekezdésén nyugszik, a felperes által fizetendő mérték a jogszerűnek talált adókülönbözet figyelembevételével került meghatározásra. A fennmaradó részt pedig a Kmr. 14. §-ára figyelemmel az állam viseli.

Budapest, 2012. december 6.

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

A kiadmány hitelével:

tisztviselő