

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.562/2011/14.szám

A Kúria a Dr. Keresztúri Mónika ügyvéd /..../ által képviselt I.rendű felperes neve I. rendű /...../ és I.rendű felperes nevené /..../ II. rendű felpereseknek a dr. Bedecs Valéria jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága /..../ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Vas Megyei Bíróság 2011. április 20. napján kelt 1.K.20.185/2010/14. számú jogerős ítélete ellen a felperesek 0000 által 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Vas Megyei Bíróság 1.K.20.185/2010/14. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit hatályában fenntartja.

Kötelezi az I.r. felperest, hogy 125.000 /azaz százhuszonötezer/ forint, a II.r. felperest, hogy 5.000 /azaz ötezer/ forint felülvizsgálati perköltséget az alperesnek 15 napon belül fizessen meg.

Kötelezi a II.r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 10.000 /azaz tízezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket, míg a további felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az I.r. és a II.r. felperesek házastársak, 2002.-2006. években 18 db ingatlant vásároltak és adtak el, a jövedelmeket egymás között egyenlő arányban vallották be akként, hogy az ingatlanértékesítéssel összefüggésben a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 59.§-63.§-aiban meghatározott kedvezményt alkalmazták.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Nyugat-dunántúli Regionális Igazgatóság /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ az I.r. felperesnél 2002.-2006. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként,

megismételt eljárásban, a 2010. május 28. napján kelt ... számú határozatával az I.r. felperes terhére adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetését írta elő.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. augusztus 27. napján kelt ... iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, az I.r. felperest 3.964.779 Ft adókülönbözet, 1.189.434 Ft adóbírság és 1.799.245 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Az alperes 2004.-2006. években a bérbeadásból származó jövedelmet - a fellebbezésben kifejtett felperesi álláspontnak helyt adva - a bevallásban szereplő összegekkel azonosan elfogadta, így ekörben az elsőfokú határozatot megváltoztatta.

Indokolása szerint az Szja tv. 4.§ /1/-/2/, /6/ bekezdései alapján az elsőfokú hatóság helytállóan fejtette ki, hogy e törvény nem ismeri a házastársak közös jövedelemadóztatásának jogintézményét, ezért azt a magánszemélyt terheli az adókötelezettség, aki a tevékenységet folytatja, aki a jövedelemszerzés jogcímének jogosultja, így az általa megszerzett jövedelem kizárólag nála vehető figyelembe és viseli annak adójogi következményeit is.

Egyetértett az elsőfokú adóhatósággal abban is, hogy a ...Zrt. által folyósított hitel kamata költségként nem fogadható el.

Az alperes szerint a felperes ingatlanértékesítésekből származó jövedelmei a Szja tv. 16.§ /1/-/2/ bekezdései alapján önálló tevékenységből származó jövedelmek, mert a szerzések célja nem az adózó saját, vagy közeli hozzátartozója aktuális jövedelméhez igazodó lakhatásának a biztosítása volt, azok üzletszerűen és haszonszerzés érdekében történtek. Önálló tevékenységnél a tárgyidőszak bevételeit és kiadásait kell figyelembe venni a jövedelem megállapításánál, és ennek megfelelően az elsőfokú hatóság az egyes adóévek ingatlanértékesítéséből származó bevételeit az ugyanezen évre vonatkozó vásárlásokkal kapcsolatos kiadásokkal állította szembe. Az Szja tv. 59.§- 63.§-ában meghatározott adószabályok tehát nem alkalmazhatók, az önálló tevékenységből származó jövedelem az összevont adóalap része, amely a jövedelem nagyságától függően sávosan adózik.

Az elsőfokú adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 171.§ /1/ bekezdése alapján kivételes méltánylást érdemlő körülményeket értékelve az adóbírság mértékét az adóhiány 30%-ában helytállóan határozta meg.

Az elsőfokú adóhatóság a II. r. felperesnél is végzett ugyanarra az időszakra (2002.-2006. évek) szja adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, amelynek az eredményeként, megismételt eljárásban, a 2010. május 28. napján kelt ... számú határozatával a II.r. felperest 2.100 Ft adókülönbözet, 630 Ft adóbírság, és 206 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Indokolásában a II.r. felperesnek a 18 db ingatlan vásárlását és értékesítését - azonosan az I.r. felperes vonatkozásában meghozott

határozatokban foglalt indokolásokkal - rendszeresnek és üzletszerűnek, e tevékenységből származó jövedelmet az Szja tv. 16.§ /1/-/2/ bekezdése szerint önálló tevékenységből származó jövedelmeknek minősítette, amelyekre az Szja tv. 59.§- 63.§-a szerinti szabályok nem alkalmazhatók.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. augusztus 27. napján kelt 39071733457 bárkódszámú határozatával az elsőfokú határozatot (az indokolási rész megváltoztatásával) helybenhagyta.

Az elsőfokú adóhatóság szja adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az I.r. felperesnél 2007. évre vonatkozóan is, amelynek eredményeként a 2010. április 6. napján meghozott ... számú határozatával a terhére 3.964.206 Ft adókülönbözetet, 1.189.262 Ft adóbírságot és 1.118.324 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. Indokolása szerint az I.r. felperes az adóévben 3 ingatlant vásárolt és 4 ingatlant értékesített, amelyet nem lakhatási célból bonyolított le, így üzletszerű, nyereségszerzésre irányuló tevékenységet folytatott, amelyből származó jövedelme önálló tevékenységből származó jövedelem, és vonatkozásában az Szja tv. 59.§-63.§-ai nem alkalmazhatók.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. augusztus 23. napján kelt 21128411577 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az ingatlanforgalmazás körében az elsőfokú hatóság határozata jogszerű.

A felperesek közigazgatási pert kezdeményeztek az adóhatározatok felülvizsgálata iránt, az elsőfokú bíróság a perek együttes tárgyalását rendelte el. A felperesek keresetükben a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérték. Az I.r. felperes vitatta a ...Zrt. által folyósított kölcsön költségelszámolására vonatkozó hatósági megállapítást. A felperesek álláspontja szerint jövedelmük nem minősül az Szja tv. 16.§ /1/ bekezdése szerinti önálló tevékenységből származó jövedelemnek, adóbevallásaik jogszerűek voltak. Vitatták a kiszabott adóbírságot és azt, hogy a házassági vagyontöredék jogintézmények alkalmazására az adójogi viszonyokban nincs lehetőség.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes ... számú határozatát megváltoztatta, az adókülönbözetet 3.525.942 Ft-ra, az adóbírságot 1.057.783 Ft-ra, a késedelmi pótlékot 3.525.942 Ft-ra szállította le, egyebekben az I.r. felperes keresetét elutasította, továbbá az alperes ... számú, illetve a ... bárkódszámú határozatával szemben előterjesztett I.r. és II.r. felperesi keresetet is elutasította.

Indokolása szerint alapos volt I.r. felperes keresete a ...Zrt.-vel megkötött kölcsönszerződés költségelszámolásával kapcsolatosan,

amely megalapozta a határozat megváltoztatását.

Az Szja tv. 1.§ /3/ bekezdése, 2.§ /6/ bekezdése, az Art. 1.§ /7/ bekezdése, az Alkotmánybíróság 724/B/1994.AB határozata, az Szja tv. 16.§ /1/-/2/ bekezdései, 59.§-63.§-a alkalmazásával az elsőfokú bíróság megállapította, hogy a felperesek ingatlan vásárlásai és értékesítései nyereségszerzésre irányultak, üzletszerűek voltak, nem a saját illetve családtagjaik lakhatásának biztosításra irányultak, hanem jövedelem realizálására. Az ingatlanok között lakóház, bánya, vízmosás, beépítetlen terület, mocsár, több lakás szerepelt. Jogszerűen járt el az adóhatóság akkor, amikor az értékesítésből származó jövedelmeket önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősítette.

Az adóhatóság az Szja tv. 18.§ /1/ bekezdés a.) pontja szerint a felperesekre kedvezően tételes költségelszámolást alkalmazott. Az I.r. és a II.r. felperes nem tudott olyan jogszabályhelyet megjelölni, amely alapján jogszerűtlen lenne az, hogy az adóhatóság adóévenként vizsgálta a megvásárolt, illetve értékesített ingatlanokhoz kapcsolódó bevételeket, költségeket.

Az Szja tv. 1.§ /3/ bekezdése, 4.§ /1/-/4/, /6/ bekezdései összevetésével megállapította, hogy e törvény magánszemélyenként határozza meg a bevételeket és kiadásokat az adott időszak tekintetében, és ehhez kapcsolja az adófizetési kötelezettséget. Nincs jogszabályi lehetőség arra, hogy az egyik házastársnál jelentkező jövedelemtöbbletet az adott adóévre vonatkozóan átvezesse a másik házastársra. Az adóhatóság a felperesek ingatlanértékesítésből származó jövedelmeit jogszerűen határozta meg és adóztatta személyenként.

Az adóhatóság minden körülményt értékelve állapította meg az adóbírság mértékét, amelynek további csökkentését az elsőfokú bíróság nem tartotta indokoltnak. Az Art. 165.§ /3/ bekezdésének alkalmazási feltételei pedig nem állottak fenn.

A felperesek felülvizsgálati kérelmükben az ítélet hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérték. Álláspontjuk szerint az ítélet sérti az Szja tv. 4.§ /1/-/2/, /6/ bekezdéseit, 16.§ /1/-/2/ bekezdéseit, 59.§-63.§-ait, az Art. 171.§ /1/ bekezdését, a 2004. évi CI. törvény 300.§ /8/ bekezdését. Lényegében megismételték és fenntartották keresetükben foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felperesek további beadványaikban felülvizsgálati kérelmüket kiegészítették.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelemnek - a benyújtására meghatározott határidő alatt előterjesztett - keretei között vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /1/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés. E törvényi szabályozás folytán a Kúria felpereseknek a felülvizsgálati kérelem benyújtásának határidejét /az ítélet közlésétől számított 60 nap/ követően előterjesztett kiegészítését nem értékelhette.

A magánszemély minden jövedelme adóköteles, a belföldi illetőségű magánszemély adókötelezettsége összes bevételére kiterjed /teljes körű adókötelezettség, Szja tv. 1.§ /3/ bekezdés, 2.§ /4/ bekezdés/. A Magyar Köztársaságban adóztatható bevétel adókötelezettségének jogcímét e törvény szerint kell megállapítani, és az adókötelezettségeket (ideértve 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 /Szja tv. 2.§ /6/ bekezdés/.

A magánszemély által az adóévben megszerzett összes önálló és nem önálló tevékenységből származó, valamint egyéb jövedelmének az összege képezi az összevont adóalapot, amely után /sávosan/ számított az adó. Külön adózó jövedelemnek minősül, nem tartozik az összevonás alá eső jövedelmek közé az ingatlan átruházásából származó jövedelem, amelyet lineáris /egységes/ adókulcs terhel.

Az ingatlan átruházásából származó jövedelemre vonatkozó szabályokat az Szja tv. 59.§-63.§-ai tartalmazzák. Helyesen fejtette ki az adóhatóság, hogy e jövedelem eltérő szabályozásának elsődleges célja a lakhatás biztosításának preferálása, az Szja tv. 59.§-63.§-ai azokra az adózókra nem alkalmazhatóak, akik az ingatlanjaikat nyereségszerzés céljából adják-veszik. A vizsgált időszakban az Szja tv. az üzletszerűség fogalmát nem határozta meg.

Az a kérdés, hogy felpereseknek az ingatlan értékesítésekkel kapcsolatos tevékenysége, és az abból származó jövedelme az szja szempontjából önálló tevékenységből származó jövedelemnek, avagy az Szja tv. 59.§-63.§-a szerinti ingatlanértékesítésből származó jövedelemnek minősült, bizonyítási eljárást követően a tények, körülmények, adatok, bizonyítékok gondos és teljes körű mérlegelése alapján dönthető el.

Az elsőfokú bíróság ítéletében helytálló tényállást rögzített, az alkalmazott jogszabályokat idézte is, és a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként - a Pp. 215.§-a szerint a kereseti kérelem keretei között - azt állapította meg, hogy az alperes határozatai

jogszerűek.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

A jogerős ítélet tényállása nem iratellenes, precíz. Az elsőfokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, így módon a tényeket, körülményeket, bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és az alkalmazandó jogszabályok helyes jogértelmezése alapján meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a perbeli adóügyben az adóhatóság a felperesek tevékenységét megalapozottan minősítette üzletszerű tevékenységnek, amelyre nem alkalmazhatók az Szja tv. 59.§ -63.§-ának kedvezményes ingatlanadózási rendelkezései, hanem azok Szja tv. 16.§-a alapján önálló tevékenységnek minősülnek, és az önálló tevékenységből származó jövedelem az összevont adóalap részeként sávosan adózik.

A Kúria hangsúlyozza, hogy az adott ügy konkrét tényállása határozza meg a jogszabályi környezetből a tényállásra alkalmazandó konkrét jogszabályhelyet. A Legfelsőbb Bíróság azonos jogértelmezéssel döntött a Kfv.V.35.422/2010/7., Kfv.V.35.066/2011/6.szám ítéleteiben.

Az elsőfokú bíróság az önálló tevékenység bevételeivel szembeni költségelszámolásról /Szja tv. 18.§/ is jogszerűen rendelkezett, továbbá helytállóan fejtette ki, hogy a Szja tv. a családi jövedelemadózás jogintézményét nem ismeri /4.§ /6/ bekezdés/, nem szabályozza, magánszemélyenként kell a jövedelmet, a bevételt illetve a költségeket elszámolni és bevallani. Az elsőfokú bíróság jogszerű döntése folytán felpereseknek a költségelszámolással kapcsolatos, a keresetükkel azonosan a felülvizsgálati kérelemben kifejtett álláspontja téves, és jogszabályi alap nélküli.

Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felpereseket a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése, 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2012. június 21.

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