

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.698/2011/5.szám

A Kúria a dr. Sebestyén Tamás László ügyvéd (....) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Weisz Brigitta 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. június 6. napján kelt 4.K.26.426/2011/6. számú ítélete ellen a felperes által 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Pest Megyei Bíróság 4.K.26.426/2011/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 15.000 (azaz tizenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2004.-2005. évekre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló /megismételt/ ellenőrzés eredményeként a 2010. szeptember 6. napján kelt ... számú határozatával a felperesnél 2004.-2005. évekre vonatkozóan adókülönbözetet nem állapított meg.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. december 14. napján kelt ... iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, 14.§ /1/ bekezdés c.) pontja, 25.§-a, 26.§ /1/ bekezdése, /3/ bekezdése, 31.§ /1/ bekezdése, 33.§ /1/ bekezdése, 97.§ /4/, /6/ bekezdései, 109.§ /3/ bekezdése, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 2.§ /1/ bekezdése, 4.§ /1/ és /2/ bekezdései, 11.§ /1/ bekezdése, 16.§ /1/-/3/ bekezdései, 18.§ /1/ bekezdése, 29.§ /1/ bekezdése, 30.§-a, 63/A.§-a, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános

szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 50.§ /6/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint az adózónál szja adónemben az 1998.-2002. időszakra vonatkozóan - első fokon jogerőre emelkedett adóhatósági határozattal lezárt - ellenőrzés került lefolytatásra, amelynek során az adózó terhére adókülönbözet nem került megállapításra, az ellenőrzés sem fedezethiányt, sem többletet nem állapított meg, amelyet adózó nem kifogásolt.

A vagyonmérleg kezdő időpontját a revízió a jogerős határozattal lezárt 1998.-2002. időszakra való tekintettel állapította meg 2003. január 1. napjában, annak érdekében, hogy a vizsgált időszakra vonatkozóan helytálló adatokat tudjon szerepeltetni. A megismételt vizsgálat 2004.-2005. évekre terjedt ki, azonban az alapeljárásban a vizsgált időszakhoz tartozott még a 2003. év is, így az alapeljárás során keletkezett bizonyítékok felhasználásával készült el 2003. évtől a vagyonmérleg.

Az adózónak az adóhatósághoz benyújtott bevallásai alapján a vizsgált időszakban nem volt sem fő, sem mellékállású jogviszonya, vállalkozói tevékenységet nem végzett, mint magánszemély vásárolt és értékesített ingatlanokat, e tevékenységből származott kizárólag jövedelme. A 2004. és a 2005. évben adózó bevallásában nem szerepeltetett ingatlanértékesítés után önálló tevékenységből származó jövedelmet. Mivel adózó a 2004. adóévben 15 ingatlant értékesített illetve 3 ingatlant vásárolt és kizárólag e tevékenységből származott rendszeres jövedelme, az elsőfokú hatóság helytállóan állapította meg, hogy az ingatlanügyletek sorozat jellegéből következően a felperes, mint magánszemély ingatlanforgalmazási tevékenységet folytatott, és e tevékenységét be nem jelentett tevékenységként végezte.

A 2005. adóévben az adózó 5 ingatlant értékesített és 19 ingatlant vásárolt, az ingatlanértékesítéseit az elsőfokú hatóság helyesen - a 2004. évi ingatlanszerzési tevékenységéhez hasonlóan - üzletszerű vállalkozási tevékenységnek minősítette. Az elsőfokú adóhatóság vizsgálva a felperes bevételeit és kiadásait, amelyek tételeit a határozatban foglalt vagyonmérleg is tartalmazza, azt állapította meg, hogy a feltárt vagyonelemek és a rendelkezésre álló pénzeszközök egybevetése fedezethiányt nem keletkeztetett, így nem volt szükséges az Art. 109.§-ában foglalt becslés módszerének alkalmazása. A revízió a vonatkozó években adókötelezettséget nem tárt fel, így adókülönbözet, adóhiány megállapítására nem került sor.

A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását kérte azzal, hogy 2003. január 1. napján 80.770.500 Ft megtakarítással rendelkezett, amely 2005. december 31-ig további 7.000.000 Ft-tal növekedett, valamint annak a megállapítását kérte, hogy az ingatlanértékesítései nem minősülnek önálló tevékenységből származó bevételnek, másodlagosan az adóhatározatok hatályon kívül helyezését és a hatóság új eljárásra

kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adózó vitathatja az adóhatározat indokolását is, és kérheti annak megváltoztatását figyelemmel az egymást követő adóévekre vonatkozóan folyamatosan folytatott adóhatósági ellenőrzésekre. Kiemelte, hogy nála a hatóság 2006. és 2007. évekre is szja bevallások utólagos ellenőrzését végzi, amely eljárásban a jelen perbe vont határozatokra hivatkozva nem fogadja el érdemi vizsgálat és bizonyítás nélkül a 2005. december 31. napján meglévő készpénzkészletet, továbbá az ingatlanértékesítés kapcsán igénybe vett adókedvezményeket sem.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint, ha az adóhatóság megállapítása szerint nincs eltitkolt jövedelem, akkor adójogi szempontból nincs jelentősége annak, hogy a felperes állítása szerint még milyen további megtakarításokkal rendelkezik. A megtakarítások ellenőrzését és határozati megállapítását az Art. nem ismeri, ilyen fajtajú ellenőrzés nincs, erre az Art. akkor sem ad lehetőséget, ha azt az adózó kifejezetten kéri. Nincs olyan adójogi előírás, ami a megtakarítást az adózó jövedelmének minősítené, következésképpen azt, mint bevételt csak az Art. 109.§ /3/ bekezdésének körében kell és lehet értékelni, és csak akkor és abban az időszakban, amikor annak értékelése (a kiadások forrás igazolásának szükségessége) egyáltalán felmerült. Mindezekből következően a perbeli határozat jogszerűségét nem érinti, hogy a felperes megtakarítások kimutatása iránti igényét az alperes milyen okból, és mire hivatkozással mellőzte, másrészt a jogszerűségét az sem érintheti, hogy a felülvizsgálat tárgyát nem képező időszakokban a felperes szerint mire kívánja az alperes alapítani a döntését.

A felperes 1997.-2003. években több mint 90 ingatlan ügyletet bonyolított, kizárólag ebből a tevékenységből származott rendszeres jövedelme. Az adóhatóság az Art. 1.§ /7/ bekezdése, az Szja tv. 1.§ /4/ bekezdése, 16.§ /1/ bekezdése alapján - figyelemmel az Art. 178.§ 28. és 29. pontjára - a felperes tevékenységét helytállóan minősítette üzletszerű vállalkozási tevékenységnek. E körben nincs jogi jelentősége annak, hogy a magánszemélyek nem üzletszerűen végzett ingatlanértékesítésére milyen törvényi előírások vonatkoznak, továbbá annak sincs jelentősége, hogy az adóhatóság az 1998.-2002. időszak vonatkozásában lefolytatott ellenőrzés eredményeként milyen jogi álláspontot foglalt el más egyéb határozatában.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a Kúriától - eljárásában a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 270.§ /2/ bekezdése, 274.§ /1/ bekezdése, 275.§ /4/ bekezdése alkalmazásával - az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint a sérelmes ítélet indokolása a tényállást helytállóan állapította meg, azt a rendelkezésére álló előzményi iratok, illetve a tárgyaláson

előadottak alapján rögzítette, ennek ellenére a helyes premisszákból helytelen a levont konklúzió.

A felperes röviden ismertette az első és másodfokú határozatot /1. oldal utolsó, 2. oldal első bekezdés, a keresetét /2. oldal második és harmadik bekezdés/. Fenntartotta azon álláspontját, miszerint az alperes indokolás és jogi alap nélkül minősítette - az Szja tv. 16.§ /1/ bekezdésére hivatkozva - jövedelmét önálló tevékenységből származó, összevont adóalapba tartozó jövedelemnek. A nagyszámú értékesítés megítélése nemcsak relatív, de jogszabály által sem definiált, így a határozatában foglalt rendelkezést az adóhatóság nem hozhatta volna meg, amelyet az elsőfokú bíróságnak észlelnie kellett volna, és okszerűen az erre vonatkozó kereseti kérelemnek helyt kellett volna adnia.

Az adóhatóság - megsértve a Ket. 1.§ /1/ bekezdését, 3.§ /2/ bekezdés b.) pontját - nem rögzítette közel 90.000.000 Ft-os megtakarítását, és az elsőfokú bíróság alaptalanul hivatkozott arra, hogy adójogi szempontból nincs jelentősége annak, milyen további megtakarításokkal rendelkezett, mivel az eljárás során feltárt valamennyi adójogilag releváns tény, körülményt tartalmaznia kellett volna a határozatnak.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes felülvizsgálati kérelmében beidézte azokat a jogszabályhelyeket, amelyek a Kúria eljárására vonatkoznak, hivatkozott olyan törvényhelyekre, amelyeket álláspontja szerint az adóhatározatok tartalmaznak /Art. 16.§ /1/ bekezdés, 109.§ /3/ bekezdés, illetve amelyeket az adóhatóság megsértett /Ket. 1.§ /1/ bekezdés, 3.§ /2/ bekezdés b.) pont/, az elsőfokú bíróság által megsértett jogszabályhelyet azonban nem jelölt meg.

Az Art. 5.§ /1/ bekezdése szerint adóügyben akkor kell a Ket. rendelkezéseit alkalmazni, ha az Art. másként nem rendelkezik. A felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján az adóhatóság által Art. alapelveket sértő eljárás nem volt megállapítható, felperes pedig a keresetében a Ket. alapelvi rendelkezéseinek megsértésére nem hivatkozott. Nem volt a per tárgya a közigazgatási határozatoknak a Ket. 1.§ /1/ bekezdése, 3.§ /2/ bekezdés b.) pontja alapján történő felülvizsgálata, így arról az elsőfokú

bíróság nem döntött, olyan jogkérdésben pedig, amelyet a jogerős ítélet kereset hiányában nem tartalmaz, a Kúria a jogerős ítéletet nem vizsgálhatja felül.

Rögzíti a Kúria, miszerint az ítélet indokolásából hivatkozott azon mondatrész, hogy: „az 1998-2002. évek vizsgálatánál is azt állapította meg az alperes az Szja tv. 59.§-ára és 16.§ /3/ bekezdés b.) pontjára hivatkozva”, egyrészt folytatódik akként, „hogy a jövedelmei ingatlan-átruházásból származtak, a jelen perbeli határozat ehhez képest jogi indokkal nem szolgál az eltérő minősítéshez.”, másrészt e mondat felperes előadása.

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. 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 felperesnek 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.

Azonos jogi álláspontot tartalmaznak a Kúria Kfv.V.35.066/2011/6., Kfv.V.35.084/2011/4., Kfv.V.35.562/2011/14. számú ítéletei is.

Az elsőfokú bíróság ítéletében helytálló tényállást rögzített, az alkalmazott jogszabályokat megjelölte, és a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként - a Pp. 215.§-a szerint a kereseti kérelem keretei között - azt állapította meg, hogy az alperes határozata az ingatlanértékesítésekkel kapcsolatos részében jogszerű, felperes az ingatlanok adás-vételeit üzletszerű vállalkozási tevékenységként végezte.

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.

Az adóhatóság eljárási rendjét az Art. határozza meg. A felperes nem hivatkozott az adóhatóság által megsértett olyan jogszabályhelyre, amely a határozatok kötelező tartalmi elemeit írná elő.

A felperesnél az adóhatóság az Art. 87.§ /1/ bekezdés a.) pontja szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, és terhére adókülönbözetet nem állapított meg. A felperes nem jelölt meg olyan Art. és Szja törvényhelyet, amely arról rendelkezne, hogy az adózónak a kiadásai fedezetét szolgáló forrásain felüli további megtakarításait, bevételeit tételesen tartalmaznia kell az adóhatározatnak abban az esetben, ha a hatóság eljárása során az adóalap megállapítására becslést nem alkalmazott, továbbá, ha az adózó terhére adókötelezettséget nem tárt fel, határozata rendelkező részében adókülönbözet, adóhiány megállapítására nem került sor. Az elsőfokú bíróság a határozat tartalmára vonatkozó keresetrészcéről is jogszerűen döntött, határozatát a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően megindokolta.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A felperes felülvizsgálati kérelmén a felülvizsgálati eljárási illetéket lerótt, ezért annak viseléséről és mértékéről a Kúriának rendelkeznie nem kellett.

Budapest, 2012. október 18.

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