

**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.VI.35.551/2016/6.

**A tanács tagjai:** Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet előadó bíró, Dr. Sugár Tamás bíró

**A felperes:** felperes neve(felperes címe)

**A felperes képviselője:** Dr. ... ügyvéd

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(fél címe 2)

**Az alperes képviselője:** Dr. ... jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat  
felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** a felperes

**A felülvizsgálati kérelem száma:** 23.

**Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma:** Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. április 25-én  
kelt 2.K.27.143/2015/20. számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.27.143/2015/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000.- (kétszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.156.800- (egymillió-százötvenhatezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

## Indokolás

### A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Felperesnél az adóhatóság 2006-tól 2010-ig terjedő évekre személyi jövedelemadó (szja) adónemben végzett vizsgálatot, melynek eredményeképpen - megismételt eljárásban - hozott elsőfokú határozatában, a 2006-os év elévülésére tekintettel 2007-től 2010-ig terjedően mindösszesen 12.358.100.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg felperes terhére. Rögzítette, hogy felperes és házastársa 2003. május 29. napján kelt adásvételi szerződéssel  $\frac{1}{2}$ - $\frac{1}{2}$ -ed tulajdoni arányban vásárolták meg az Üröm, ... hrsz.-ú, természetben Üröm, ... szám alatt található beépítetlen építési telket 19.880.000 Ft-ért, amelyre lakóingatlant építettek. Felperes és férje ezt az ingatlant 2007. október 2. napján adásvételi szerződéssel 104.000.000.- forint vételárért értékesítette.
- [2] 2007. október 24-én a felperes és házastársa házasságát a bíróság felbontotta. A felek házassági vagyonszétosztást megrendelő szerződést kötöttek, melynek VIII. pontja alapján felperes és férje megállapodtak abban, hogy a tulajdonukat képező ingatlant legalább 90.000.000.- millió forint értékben értékesítik. Ha magasabb összegért kel el az ingatlan, akkor a különbözetet egymás között megfizetik. A szerződés V. pontja szerint abban is megállapodtak, hogy a felperes kizárólagos tulajdonába kerül az ingatlan 90.000.000.- forint értékben.
- [3] A felperes 2007. évi adóbevallásában elkülönülten adózó jövedelme között ingatlan értékesítésből 94.000.000.- forint bevételt, 83.200.000.- forint költséget és 10.800.000.- forint jövedelmet vallott. Ingó vagyontárgy értékesítést nem szerepeltetett. Az adóhatóság megállapította, hogy felperes a 2007. évi bevallásában az ingatlan átruházásból származó jövedelem után az adót nem fizette meg, hanem lakásszerzési kedvezmény érvényesítéséhez vette figyelembe, arra alapozottan, hogy 2007. december 13-án adásvételi szerződéssel megvásárolta a Budapest III. kerület ... hrsz.-ú természetben, Budapest, ... szám alatt fekvő ingatlant 90.000.000.- forint vételár ellenében 1/1 tulajdoni arányban.
- [4] A felperes az ürömi ingatlan építésével kapcsolatos költségek igazolására számlákat nem tudott bemutatni, ellenben az épület műszaki értékének meghatározására vonatkozó szakvéleményt csatolt. Az adóhatóság szerint a felperes a lakásszerzési kedvezmény érvényesítésére az új lakás vásárlására tekintettel, az ingatlan értékesítést terhelő adó teljes összegéig, azaz 19.280.000.- forintig volt jogosult. Az adóhatóság a lakásszerzési kedvezmény figyelembevételével az Üröm, ... szám alatt található ingatlan értékesítéséből 2007. évre adófizetési kötelezettséget nem állapított meg.
- [5] Az adóhatóság 2010. év vonatkozásában feltárta, hogy az adózónak az elkülönülten adózó ingatlan értékesítésből származó jövedelme az

adóbevallás szerint 82.500.000.- forint bevételt jelentett, amellyel szembeállított 90.000.000.- forint költséget és 0.- forint jövedelmet vallott, melynek értelmében adófizetési kötelezettsége nem állt fenn.

- [6] A felperes 2010. június 4. napján 70.000.000.- forint összegért értékesítette a Budapest III. kerületi ... szám alatti lakás megnevezésű ingatlant a közös tulajdonból hozzátartozó tulajdoni hányaddal. Rögzítette, hogy a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 61. § (1) bekezdése szerint: az ingatlan, vagyoni értéki jog átruházásból származó bevétel minden olyan bevétel, amelyet a magánszemély az átruházásra tekintettel megszerez. Ilyennek minősül különösen az eladási ár. A felperes a szóban forgó ingatlan vonatkozásában lakásszerzési kedvezményt érvényesített, és az adózó 2007. évi bevallásában az ...-i lakás megvásárlásával kapcsolatban érvényesített lakásszerzési kedvezmény alapja 77.120.000.- forint volt.
- [7] Minderre figyelemmel a jogszabályi számítási mód - az értékesítés a szerzést követő harmadik évben történt - alapulvételével az adózónak ingatlan értékesítésből 11.568.000.- forint adófizetési kötelezettsége keletkezett 2010. évben. Emellett még 731.250.- forint ingó értékesítésből származó jövedelme utáni adófizetési kötelezettséget is meghatározott az adóhatóság. A döntése alapjaként megjelölte az Szja tv. 1. § (3), (4) bekezdését, 61. § (1) bekezdését, 62. § (1)-(4) bekezdéseit, 63. § (1), (2) bekezdését, valamint utalt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényben (a továbbiakban: Art.) foglaltakra és megállapította, hogy a rögzített adóhiány után a felperesnek adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.
- [8] A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperesi jogelőd 2014. április 24-én kelt jogerős határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kiemelte, hogy a felperes az építésről számlákkal nem rendelkezett, ennek kimentésére nem volt mód, a költségeket szakértővel nem lehetett igazoltatni.

#### **A kereseti kérelem**

- [9] A felperes keresetében a jogerős határozat bírósági felülvizsgálatát, annak hatályon kívül helyezését kérte. Jogszabálysértésként az Art. és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) alapelveire hivatkozott, a tényállás-tisztázási kötelezettség megsértésére, a becslés szabályainak helytelen alkalmazására. Kifogásolta, hogy az Üröm, ...i ingatlan tekintetében nem fogadta el a költségek alátámasztására a hatóság a szakértői véleményt, kizárólag csak a telek megvásárlására fordított vételár került költségként elszámolásra és kifogásolta, hogy nem került alkalmazásra az Szja tv. 62. § (3) bekezdésben foglalt 75%-os csökkentő szabály.

## **Az elsőfokú ítélet**

- [10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Megállapította, hogy az eljárás során nem történt becslés, így a felperes hivatkozása az Art. 108. § (1) bekezdésére irreleváns. Az alperes a tényállást tisztázta, nem sérült az Art. 97. § (4) bekezdése. A felperes által említett számítási hibák sem kerültek igazolásra a felperes által és nem sérült az Szja tv. 59.-63. §-ig tartó vonatkozó releváns rendelkezések egyike sem. A műszaki értékként megjelölt 83.200.000.- forint összeget igazolt költségként a bíróság sem tudta elfogadni, hiszen a szakértői vélemény nem pótolhatta a számlákban foglaltakat, épp így nem tudta elfogadni a bíróság az Szja tv. 62. § (3) bekezdésre történő felperesi hivatkozást sem. A felperes csak a telek bekerülési költségét tudta igazolni, a felépítmény tekintetében az általa állított költség számlákkal igazoltan nem került alátámasztásra.
- [11] Az alperes az Szja tv. 62. § (6) bekezdésében foglaltaknak megfelelően vette figyelembe, számította ki az ...-i ingatlan későbbi eladására tekintettel az adóalapot. Ebből adódóan állapította meg a fizetendő szja összegét 11.568.000.- forintban. A felperes által becsatolt magánszakértői vélemény csak a fél nyilatkozatával egyenértékű, azt konkrét esetben hitelt érdemlő bizonylatként elfogadni nem lehetett.

## **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

- [12] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre hivatkozással a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen kérte az ítéletet az alperesi határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyezni a felperes keresetének helyt adni, vagy az ítélet hatályon kívül helyezése mellett a bíróságot új eljárásra kötelezni. Megsértett jogszabályként a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. § (1), 336/A. § (2), 206. § (1), 213. § (1), 215. § (2), 221. § (1) bekezdését, valamint az Art. 97. § (4), (6) bekezdéseit jelölte meg, továbbá az Szja tv. 62. § (1), (3) bekezdését, valamint a 4. § (3) bekezdését hívta fel. Felvázolta a tárgyi ingatlanok értékesítési láncolatát, kiemelve, hogy a 2007. évi adóbevallásában az ürömi családi ház értékesítése kapcsán a benyújtott szakértői vélemény alapján 83.200.000.- forint költséget szerepeltetett. Megjegyezte, hogy az ürömi ingatlan értékesítéséből 2007. évre adófizetési kötelezettséget maga az adóhatóság sem állapított meg, figyelemmel a lakásszerzési kedvezményre.
- [13] Fenntartotta azt az álláspontját, hogy az alperesi határozat az Üröm, ... alatti ingatlan értékesítésével kapcsolatos alperesi megállapítások miatt jogszabálysértő. Bár ez ténylegesen 2010-re vonatkozik, mindez elsősorban abból adódott, hogy az adóhatóság jogszabálysértő módon az érvényesített lakásszerzési kedvezmény alapját 77.120.000.- forint összegben állapította meg azáltal, hogy

a 2007. évben értékesített ürömi ingatlan értékesítéséből realizált 97.000.000.- bevétellel szemben, az adózó által hivatkozott és bizonyított 83.200.000.- forint költség helyett csak a beépítetlen ingatlan szerzés kori értékét vette figyelembe 19.880.000.- forint összegben.

- [14] Kifejtette, az alperesi hatóság a valós adóalapot úgy értelmezi, hogy joga van a valóság ellenére azzal kifejezetten ellentétes álláspontra helyezkednie, csak azért mert az adózó családi állapota, körülményei miatt nem az adóhatóság által elvárt bizonyítékokkal tudta alátámasztani a valós jövedelmei alakulását.
- [15] Elfogadhatatlan, ha objektív családi okok miatt a ténylegesen felmerült költségek bizonylatai nem lelhetők fel, abban az esetben a hatóság a bevételt tekintse adóalapnak és semmilyen költség elszámolásnak, például a szakértő igénybevétele mellett ne adjon helyt. A szakértői vélemény is bizonyítéknak minősül.
- [16] Sértelmezte, hogy az ingatlan értékesítésből szerzett bevétellel szemben kizárólag az adásvételi szerződésben szereplő telek vételárat fogadta el levonható költségként az adóhatóság és még az egyébként a megismételt eljárást megelőző alapeljárásban alkalmazott Szja tv. 62. § (3) bekezdésében foglalt 75%-os költséghányad alkalmazását is elutasította. Utalt még a felperes arra, hogy az ingatlan építéskor támogatásban részesült, a támogatással kapcsolatos eljárásban pedig elfogadottan igazolta költségeit a felmutatott szakértői véleménnyel.
- [17] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

#### **A Kúria döntése és jogi indokai**

- [18] A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.
- [19] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során, a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye. A felülvizsgálat tárgya az elsőfokú jogerős ítélet jogszerűségének vizsgálata.
- [20] A Kúria szerint az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő.
- [21] Az Szja tv. - 2007-ben hatályos - 62. § (1) bekezdés értelmében, az ingatlan, a vagyoni értékű jog átruházásból származó - a 63. § (5) bekezdésének rendelkezését is figyelembe véve megállapított - bevételből le kell vonni az átruházó magánszemélyt terhelő következő igazolt költségeket, kivéve azokat, amelyeket valamely tevékenységből származó bevétellel szemben költségként elszámolt: a) a megszerzésre fordított összeget és az ezzel összefüggő más kiadásokat, b) az értéknövelő beruházásokat, c) az átruházással kapcsolatos kiadásokat, ide értve az adott ingatlannal kapcsolatban az állammal szemben vállalt kötelezettség alapján igazoltan

megfizetett összeget is.

- [22] A (2) bekezdés első mondata szerint, a megszerzésre fordított összeg az átruházásról szóló szerződést (okirat, bírósági, hatósági határozat) szerinti érték, a cserébe kapott ingatlan, illetve vagyoni értékű jog esetében a csereszerződésben rögzített érték, ezek hiányában az az érték, amelyet az illeték megállapításához figyelembe vettek.
- [23] A (3) bekezdésből fakadóan ha a megszerzésre fordított összeg a (2) bekezdés rendelkezései szerint nem állapítható meg, akkor a bevételt annak 75%-ával kell csökkenteni.
- [24] A Kúria rögzíti, hogy a perben nem volt vitás, az adóhatósági megállapítás alapja a 2007-ben eladott örömi ingatlan vételára utáni adófizetési kötelezettséggel függött össze. Felperes már 2007-ben sem tudta az építkezés költségeit számlákkal igazolni, de erre az évre lakásszerzési kedvezményre tekintettel adót nem kellett fizetnie. Az adófizetési kötelezettséget a kedvezménnyel érintett ingatlan három év múlva történt eladása váltotta ki. Perbeli jogkérdés az volt, hogy a 2007-re hatályos adójogszabályok alapján miként minősül az a tény, hogy a felperes a 2007. évi adóbevallásában jelentős költséget számolt el, amit azonban hiteles bizonylattal, számlával nem tudott alátámasztani. A kiadásait szakértői véleménnyel kívánta igazolni, továbbá ennek elfogadhatatlansága esetére a 75%-os csökkentés lehetőségével élni. Abban kellett tehát állást foglalni, hogy az Szja tv. fent idézett 62. § (1), (2), (3) bekezdése 2007-ben releváns hatályos szövege alapján helytálló döntést hozott-e az alperes, illetőleg a keresetet e körben alappal utasította-e el az elsőfokú bíróság.
- [25] A Kúria mindenképp előtt utal arra, hogy ebben a kérdéskörben már kialakult ítélkezési gyakorlat van, amelytől eltérni nem kíván. A Kúria másik tanácsa Kfv.I.35.364/2016/4. számú ítéletében rámutatott, hogy: „A 2007. december 31-ét megelőző időszakban építési telek ellenérték fejében történő megszerzése, majd azon ráépítés és az építménnyel történt értékesítés esetén, a ráépítés igazolt költségei nem az Szja tv. 62. § (1) bekezdés a) pontja szerinti szerzési költségekben, hanem a b) pontja szerinti értéknövelő beruházások körében számolhatóak el. Az adóalap 75%-os csökkentése akkor alkalmazható, ha a megszerzési összeg az Szja tv. 62. § (2) bekezdés rendelkezései szerint nem állapítható meg”.
- [26] Ezt az álláspontot tartalmazza a Kfv.I.35.030/2015/4. számú ítélet is, mely szerint: „A perbeli időszakban az Szja tv. még nem kezelte önállóan az ingatlan építéséből keletkező bevételt, így a felperes jövedelmének meghatározására az építéssel kapcsolatos kiadásokat az Szja tv. 62. § (1) bekezdés b) pontja szerinti értéknövelő beruházások között lehetett elszámolni. (...) A perbeli időszakban a ráépítéssel összefüggésben adójogi értelemben nem történt újabb ingatlanszerzés, így újabb megszerzésre fordított összeg sem merült fel. (...)”
- [27] Az Szja tv. 4. § (3) bekezdése alapján csak az igazolt költségek számolhatóak el és az alperes nem sértette meg az irányadó

bizonyítási szabályokat, amikor a szakértő véleményét nem vette figyelembe (ld. Legfelső Bíróság Kfv.I.35.281/2008/7. számú ítéletét)."

- [28] A Kúria tehát jelen ügyben is hangsúlyozza, hogy a beruházási költségeket számlák hiányában szakértővel nem lehetett igazolni, és az építés eltérő besorolása következtében nem volt lehetőség a felperes esetében az Szja tv. 62. § (3) bekezdés alkalmazására, a 75%-os bevételcsökkentésre, erre csak a megszerzésre fordított összeg, azaz a 62. § (1) bekezdés a) pontja szerinti esetben volt lehetőség, az értéknövelő beruházásoknál nem.
- [29] Ebben az időszakban az anyagi jogszabály, az Szja tv. szerint csak a hitelesen igazolt beruházási költségeket lehetett elszámolni, és, hogy ez a felperes értékítélete szerint méltányos-e nem a jogszerűségi vizsgálatot folytató bírósági eljárás kompetenciájába tartozó kérdés. Mindazonáltal az is tény, hogy a felperes az igen jelentős összegű beruházásról egyáltalán nem tudott számlákat csatolni, kizárólag az adásvételi szerződés állt rendelkezésre.
- [30] Végezetül rámutat a Kúria, hogy az Szja Tv. 62. §-a értelmezése volt a per tárgya, nem történt becslés ebben az ügyben, és az elsőfokú bíróság a keresetet kimerítve foglalt állást a felmerült jogkérdésekben, és azt kellő mélységig megindokolta. Ennél fogva sem a Pp. sem az Art. felhívott rendelkezései megsértését nem lehetett megállapítani.
- [31] Fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapulvételével az érdemben helyes elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.

#### **A döntés elvi tartalma**

- [32] *A 2007. december 31-ét megelőző időszakban építési telek ellenérték fejében történő megszerzése, majd azon ráépítés és az építménnyel történt értékesítés esetén a ráépítés igazolt költségei nem az Szja tv. 62. § (1) bekezdés a) pontja szerinti szerzés költségeiben, hanem a b) pont szerinti értéknövelő beruházások körében számolhatók el. Az adóalap 75%-os csökkenése akkor alkalmazható, ha a megszerzésre fordított összeg az Szja tv. 62. § (2) bekezdés rendelkezései szerint nem állapítható meg.*

#### **Záró rész**

- [33] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alkalmazásával tárgyaláson bírálta el.
- [34] A felülvizsgálati eljárással felmerült illetéket a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26) IM rendelet 13. § (2) bekezdése értelmében a felperes tartozik viselni.
- [35] A felperes a Pp. 270. § (1) bekezdés szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés alapján köteles az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

[36] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2017. június 14.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Mudráné dr. Láng  
Erzsébet s.k. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hitelével:  
tisztviselő