

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.716/2017/4.

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

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Csiky Károly ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság
(fél címe)

Az alperes képviselője: dr. Németh Ágnes

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 30.K.30.679/2017/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 30.K.30.679/2017/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.118.000 (kétmillió-száztizennyolcezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél külön adóhatósági eljárást folytattak le személyi jövedelemadó, áfa és százalékos EHO adónemekben. Az szja adónemben elrendelt megismételt eljárás következtében külön-külön másodfokú határozatok keletkeztek az áfa és a százalékos EHO tárgyában, ennek

következtében az elsőfokú bíróság előtt is önállóan történt bírósági felülvizsgálatuk.

[2] Az elsőfokú adóhatóság megismételt eljárás keretében 2005-2009 évekre szja adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést tartott a felperesnél. Egyebek mellett rögzítették, hogy a 2008. február 26-án kelt adásvételi szerződéssel bruttó 23.826.000 forintért vásárolta meg a B. ... szám alatti beépítetlen ingatlant. Ott négy lakásos társasházat épített, és az ingatlanokat a 2008-2009. években értékesítette. Megállapították, hogy az értékesítés üzletszerű tevékenységnek minősül, a bevételre a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban: Szja tv.) 16-26. §-ait, azaz az önálló tevékenységre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. A megállapítás kapcsán az adóévben ténylegesen felmerült és igazolt költségeket a bemutatott számlák, bizonylatok szerint vették figyelembe.

[3] A revízió adatai alapján keletkezett elsőfokú határozatot egy jelen perben nem érintett ingatlan bérbeadásához kapcsolódó számszaki hiba korrigálásával az alperes 2928630934 iktatószámú határozatával megváltoztatta. Szja adónemben a 2008-2009 évekre 21.177.971 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, adóbírságot szabott és késedelmi pótlékot számított fel. Az ingatlan értékesítéshez kapcsolódóan határozatát a jogalap körében az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178.§ 28/-29/ pontjaira, az 1. § (7) bekezdésére, az Szja tv. 1.§ (4), 2. § (6) bekezdésére, az adóalap meghatározását az Szja tv. 4.§ (3) bekezdésére, 18.§ (1) bekezdés a) pontjára, 4. számú melléklet 1. pontjára alapította, és tekintettel volt arra, hogy az Szja tv. 17.§ (1) bekezdés szerint az önálló tevékenységből származó bevételt a 2. és a 4. számú melléklet rendelkezései szerint kell figyelembe venni.

Alperes a tevékenység üzletszerű jellegének, és a bevétel áfával csökkentett összegének megállapítása során figyelemmel volt a felperesnél a 2006-2009. évekre vonatkozóan áfa és százalékos EHO adónemekben lefolytatott adóvizsgálat megállapítására.

A kereseti kérelem

[4] A felperes keresettel támadta az alperesi határozatot. A keresetlevél 1., 2.a),b),c),e.) és 3.) pontjai szerinti kérelmeit visszavonta. Keresetét a továbbiakban a 2.d) pont tekintetében tartotta fenn, amelyben előadta, hogy az Szja tv. szabályai miatt még az üzletszerűen végzett értékesítési tevékenység esetén is a bevétel és a kiadások különbözetéből kell kiindulni. Nincs jelentősége a tulajdonban tartás idejének, szemben az eseti értékesítéssel. Bírói felhívásra az Szja tv. 2. számú melléklet I.2. pontjára hivatkozott, s azon keresztül az Szja tv. XI.

fejezetének ingatlanokra irányadó szabályaira tért át.

- [5] Az elsőfokú bíróság kereseti kérelmét elutasító 30.K.31.161/2015/14. számú jogerős ítéletét a Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 335/A.§ (1) bekezdésének sérelme miatt a Kfv.I.35.366/2016/6. számú végzésével hatályon kívül helyezte, és a keresetlevél 2.d) pontjába foglalt költségszámítást vitató előadás körében az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.
Megállapította, hogy az Szja tv. 2. számú melléklet I.2. pontjára hivatkozás következtében az üzletszerűség, valamint az, hogy a felperes önálló tevékenység keretében jutott bevételhez, nem tehető vitássá. A későbbiek szerint az üzletszerűséget maga a felperes is elismerte, illetve nem vitatta.
- [7] A felperes előadása ellentmondó a tekintetben, hogy az ingatlant tárgyi eszköznek tekinti-e, mivel egyrészt hivatkozott arra, hogy azt ténylegesen 1 éven túl használta, másrészt az Szja tv. 2. számú melléklet I.2. pontjának második fordulata is utalt, amely nem kizárólag üzemi célból használt ingatlan értékesítésére ad eligazítást. A felperes célja, általa sem vitatottan az volt, hogy a megvásárolt telekre ingatlant építsen és azt rövid időn belül értékesítse, ahogy azt tényszerűen megtörtént. A tárgyi eszköz minősítése kapcsán kiemelte, hogy 2008. évben kizárólag a telek megszerzése történt meg, majd az arra való építkezést követően került sor a lakóingatlanok értékesítésére. Az ingatlanok nem minősülnek tárgyi eszköznek, mivel a felperes által sem vitatott 2009. évben megszerzett használatbavételi engedély alapján és ugyanezen évben történő értékesítés figyelembevételével a vállalkozási tevékenység 1 éven túli szolgálata fogalmilag kizárt.
- [8] A felperesnek az Szja tv. melléklet második fordulathoz, a személyes használatához kapcsolódó előadása azért sem helytálló, mert a felperes vonatkozó bizonyítékai, a 2016. február 11-én és január 22-én kelt nyilatkozatok nem hitelesek, továbbá az okirati bizonyíték nyilatkozattal nem pótolható. A személyes használat nem nyert bizonyítást. Amennyiben lennének megfelelő dokumentumok, akkor sem lennének elegendők a jogkövetkezmények alóli mentesüléshez, mert a felperes ténylegesen 4 lakást épített és csak az egyik értékesített lakás támasztotta volna alá az előadást. Értékelése szerint az alperes jogszerűen számolt el a felperes önálló tevékenységből származó bevételét az Szja tv. 18. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltak figyelembevételével.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen új határozat meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.
- [10] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen határozta meg a tárgyi eszköz fogalmát, nem vette figyelembe, hogy az Szja tv. 11. számú melléklet II. részében adott definíció alapján a fogalom összetettebb, mint ahogyan azt értelmezte. A tárgyi eszközön belül további részletezések találhatók, ide tartozik önálló eszközként a telek is. A felperes által felhívott jogszabályhely azonban önállóan is értelmezhető, ahhoz nem szükséges a tárgyi eszköz fogalmának belekeverése, hiszen az egyaránt vonatkozik az ingó- és ingatlanértékesítésre; lényeg az önálló tevékenységet folytató magánszemélyen van.
- [11] A felperes üres telket vásárolt, erre építette fel a lakásokat. A költségek elszámolásánál tekintettel kellett volna lenni arra, hogy a felperesnek a használatbavétel kiadásáig az összes költséget nem állt volna módjában elszámolni, csak utána tehette volna meg, azaz 2009 októberétől. Az új lakás építés értéknövelő beruházásnak minősül, így a 2008. évi ilyen jellegű kiadásait el lehet számolni az értékesítés árbevételeivel szemben az értékesítés évében. Hivatkozott a lakáscélú állami támogatásokról szóló 12/2001. (I.30.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Korm.) 12.§ (11) bekezdésére, a korszerűsítés fogalmára. A bíróság egyáltalán nem vizsgálta ezt a körülményt, azaz a beruházásnak a tényét. Ennek elmaradásával nemcsak a 2/2011. (V.9.) KK vélemény, hanem a Kúria új eljárásra iránymutató végzése is sérült.
- [12] Az elsőfokú bíróság a tanúnyilatkozatok figyelembevételét azért utasította el, mert ha elfogadná azokat, csak egy lakás használatára vonatkozna, nem 4 lakásra. A nyilatkozatok figyelembevétele esetén azonban ítéletével ellentétes döntésre jutott volna, mert a sorozatjellegű értékesítés a 4. és az azt követő értékesítésekre vonatkozik. Így nem lett volna irányadó az önálló tevékenység szabálya, hanem az Szjtv. XI. fejezetének szabályait kellett volna alkalmazni. A tanúbizonyítást azért indítványozta, mert bejelentkezni csak a használatbavételi engedély birtokában lehet, az ott-lakás igazolására csak tanúvallomás vehető figyelembe, mely bizonyítási eszköz nem volt lehetséges.
- [13] Alperes nem terjesztett elő ellenkérelmet.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [15] A közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatára csak abban a körben kerülhet sor, amelyben a felperes kifejezett kereseti kérelméhez jól körülhatárolt, azzal oksági kapcsolatban álló indokok tartoznak. Az ennek nem megfelelő előadást az elsőfokú bíróságnak nem kell a bírósági felülvizsgálat tárgyát képező kereseti kérelemnek tekinteni, arról nem kell döntenie. Az elsőfokú bíróságnak a megismételt eljárás keretei között a felperes Szja tv. 2. számú melléklet I.2. pontjára, s azon keresztül az Szja tv. XI. fejezetének ingatlanokra irányadó szabályaira való hivatkozásáról kellett határozni. Nem volt tárgya az elsőfokú eljárásnak a Korm. korszerűsítésre vonatkozó meghatározásából felperes álláspontja szerint levezethető beruházási fogalom, így az sem, hogy egyáltalán megfelelő-e a felperesi levezetés, ilyen irányutatásokat a Kúria sem adott a Kfv.I.35.366/2016/6.számú végzésében. Jogerős ítélet hiányában ebben a kérdésben a Kúria nem foglалhatott állást.
- [16] A felperes keresetében vitatta a tevékenység üzletszerűnek minősítését, hogy nem lett megosztva az ingatlanértékesítés az egyes évek között, hogy a megelőlegezett kiadásokat nem a felek közötti elszámoláskor vették figyelembe, hogy nem lett levonva az szja adóalapból a százalékos EHO. Mindezen kereseti kérelmeit azonban visszavonta, azokról az elsőfokú bíróság nem hozhatott ítéletet. Jogerős ítélet hiányában így nem lehet a felülvizsgálati eljárás tárgya a tevékenység üzletszerűsége sem, ami kizárja az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. 259.§ 18) pontjának megfelelő sorozat jelleg vizsgálatát is.
- [17] A Kúria a Kfv.I.35.445/2011/4.számú ítéletében már összefoglalta és levezette az önálló tevékenység és az ingatlan átruházás elhatárolásához szükséges ismérveket, amelyek még a perbeli időszakra irányadó szabályozás keretei között is alkalmazhatók. Eszerint a magánszemély által az adóévben megszerzett összes önálló és nem önálló tevékenységből származó, valamint egyéb jövedelmek összege képezi az összevont adóalapot. Önálló tevékenység minden olyan tevékenység, amelynek eredményeként a magánszemély bevételhez jut, és amely az Szja tv. szerint nem tartozik a nem önálló tevékenység körébe, szabályozását az Szja tv. 16.§-23.§-ai tartalmazzák. A 16.§ (3) bekezdés b) pontja kifejezetten ide sorol minden olyan bevételt, amely - ha e törvény másként nem rendelkezik - ingatlant, ingó vagyontárgyat hasznosító tevékenységből származik.
- [18] A külön adózó jövedelemnek minősülő tételek nem tartoznak az összevonás alá, sajátosan történik az adóalapjuk meghatározása és lineáris adó terheli őket. Ilyen jövedelem az ingatlan

átruházásából származó jövedelem is, az Szja tv. 59.§-63.§-ai szerint. Az ingatlan értékesítéshez kapcsolódó ezen speciális szabályok azonban csak akkor alkalmazhatók, ha nem áll fenn egyéb jogcímen-, adott esetben az önálló tevékenység után az adófizetési kötelezettség. Amennyiben a jogügyletben nem valamely konkrét, egyedi ingatlan értékesítése a kizárólagos cél, hanem ingatlanok rendszeres értékesítésén keresztül bevétel szerzése, akkor az Szja tv. általános-, azon belül az önálló tevékenységre vonatkozó szabályai az irányadók. A BH 2008.287. számú eseti döntés szerint is az üzletszerűen, jövedelemszerzés érdekében végzett ingatlan-értékesítésből származó jövedelem az összevont adóalapba tartozik.

- [19] Az elsőfokú bíróság a felperes kereseti kérelmének megfelelően azt vizsgálta, hogy még üzletszerű értékesítés esetén is van-e lehetőség az Szja tv. 2. számú melléklet I.2. pontján keresztül áttérni az Szja tv. XI. fejezetének ingatlanokra irányadó, a jövedelem különadóztatását biztosító szabályaira.

Az Szja tv. 2. számú melléklet I. pontja a jellemzően előforduló bevételeket határozza meg. A 2. pont szerint bevétel különösen a tevékenység keretében vagy azzal összefüggésben a kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszköz - ideértve a selejtezett tárgyi eszközt is -, nem anyagi javak, anyag, félkész termék (a továbbiakban együtt: vagyontárgy) értékesítésekor kapott ellenérték, illetőleg a szokásos piaci érték (ha ez utóbbi a több), ha annak beszerzési, előállítási költségét a magánszemély bármelyik évben költségei között elszámolta, vagy értékcsökkenési leírást számolt el, azzal, hogy ha az önálló tevékenységet folytató magánszemély olyan ingó vagyontárgyat, ingatlant, vagyoni értékű jogot idegenít el, amelyet nem kizárólag üzemi célból használt, akkor az ebből származó jövedelem adóztatására egészében a XI. fejezetben foglalt rendelkezéseket kell alkalmaznia.

- [20] A felperes azzal, hogy az Szja tv. ezen rendelkezésének alkalmazandóságára hivatkozott, az ingatlanok tárgyi eszközkénti minősítésére vonatkozó követelményt fogalmazott meg: amennyiben ugyanis azok nem tárgyi eszközök, kizárt a törvényhely alkalmazása. Ennek folytán nem tévedett az elsőfokú bíróság, amikor állást foglalt a kérdésben.

- [21] Az Szja tv. 11. számú melléklet értékcsökkenési leírás szabályaira vonatkozó, felülvizsgálati kérelemben hivatkozott II. pont 1.a) pontja a tárgyi eszköz fogalmának meghatározásánál, miként a jogerős ítélet is, követelménynek tekinti, hogy az eszköz legalább egy éven túl - közvetlenül vagy e törvényben meghatározott módon közvetve - szolgálja a vállalkozás tevékenységét. Az eszközök közötti megbontás, telek és felépítmény elkülönítése, az esetlegesen eltérő bevétel/költségelszámolás alkalmazása kereseti kérelem hiányában, nem feladata a bíróságnak. Az arra vonatkozó indokokat a felperesnek kell előtárni. A felperes álláspontja

szerint azonban, bár maga is tárgyi eszközökre irányadó szabályra hivatkozott, mégis szükségtelen volt a tárgyi eszköz jelleg vizsgálata, ezért ebben a körben nem is tett előadást. Ezen megközelítés azonban az előzőek szerint téves volt, a felperes terhén maradó eredményre vezetett.

- [22] Az elsőfokú bíróság tárgyi eszköz hiányában már kizárta az Szja tv. 2. számú melléklet I. pontjának alkalmazását, de felperes erre irányuló bizonyítási indítványára tekintettel mégis vizsgálta a második fordulat feltételét. A nem üzemi célú használat bizonyítása során az elsőfokú bíróság helytálló következtetésre jutott. Az Szja tv. jogerős ítéletben is felhívott összevont adóalap megállapításához elszámolható költségekről szóló 3. számú melléklete szerint az üzemi célú használattal kapcsolatban nem kerülhető meg az egyértelmű üzleti nyilvántartás. A nyilvántartás törvényi megkövetelése folytán a tanúvallomás nem alkalmas bizonyítási eszköze a nem kizárólag üzemi célú használatnak. Ennek hiányában még csak részlegesen sincs mód a XI. fejezetben foglalt, különadózó jövedelmekre vonatkozó szabályokra való áttérésre. A felperes B. ... szám alatti beépítetlen ingatlanra épített négy lakásos társasház értékesítéséből származó bevétele szja szempontjából önálló tevékenységből származik.
- [23] A felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott olyan jogszabálysértésre történő hivatkozást, melyet az elsőfokú bíróság megsértett volna. Ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [24] Az alperes javára perköltség nem merült fel, így ebben a kérdésben a Kúriának rendelkeznie nem kellett.
- [25] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt 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.
- [26] 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, 2018. szeptember 13.

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