

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.116/2013/4.szám

A Kúria a Rideg Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Rideg Ákos ügyvéd/ által képviselt felperesnek a dr. Horvát Flóra jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Budapest Környéki Törvényszék 2012. október 17. napján kelt 4.K.27.242/2011/14. számú ítélete ellen a felperes által 16. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 4.K.27.242/2011/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 4045585760 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 200.000 (azaz kettőszázezer) forint elsőfokú, és 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

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 Főigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél végelszámolás miatt valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2010. november 18-án kelt határozatával a felperest adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. március 24. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot - 2005. I-III. negyedévekre az adó-megállapítási jog elévülése illetve egy esetben

nem helyes adókulcs alkalmazása miatt - megváltoztatta, a felperest 12.481.000 Ft adókülönbözettel, 6.146.000 Ft adóbírság és 3.189.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Döntését (egyebek mellett) az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa tv.) 30.§ /1/ bekezdése, 2. számú mellékletének 2. pontja, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa tv.) 86.§ /1/ bekezdés j) pontja alapján hozta meg. Indokolása szerint az adókülönbözettel megállapítására azért (is) került sor, mert adózó az általa folytatott ingatlanértékesítések során lakások eladását jogosulatlanul minősítette tárgyi adómentes értékesítéseknek, nem számítva fel utánuk áfa-t.

A tényállás szerint felperes megvásárolta a 207. szám alatt található lakóházban a 31499/3/1-7. helyrajzi számú ingatlanokat (1 éttermet, 1 raktárt és 5 lakást), és 2004. október 26-án a Polgármesteri Hivatal Építéshatósági Osztályától építési engedélyt kapott a meglévő 5 lakásból 10 lakás kialakítására. Az építési hatóság a létrehozott 10 lakásra 2006. július 20-án adta ki a használatbavételi engedélyt. Az adózó 2005. évtől értékesítette a lakásokat, az adásvételekről áfa nélkül bocsátotta ki a számláit.

A régi Áfa tv. 30.§ /1/ bekezdése, 2. számú mellékletének 2. pontja értelmében tárgyi adómentes a lakóingatlan értékesítése, kivéve az építés befejezése előtti értékesítést, valamint az építés befejezését követő első értékesítést. Az új Áfa tv. 86.§ /1/ bekezdés j) pontja szerint is mentes az adó alól a beépített ingatlan értékesítése, kivéve amelynek első rendeltetésszerű használatbavétele még nem történt meg, vagy az megtörtént de az engedély jogerőre emelkedése és az értékesítés között nem telt el 2 év. A megosztások során új tulajdoni hányadok, új albetétek kerültek kialakításra (önálló hrsz.-mal történt a lakások bejegyzése az ingatlan-nyilvántartásba), az építéssel új lakások jöttek létre, amelyeket a megkapott új használatbavételi engedély alapján vettek használatba. Az építésügyi hatóság által kiadott használatbavételi engedély 2006. augusztus 30-án emelkedett jogerőre, a lakások értékesítésére két éven belül került sor, ezért az értékesítések nem minősülnek tárgyi adómentesnek, utánuk áfa fizetési kötelezettség fennállt.

A felperes keresetében az adóhatározatoknak hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta a termékértékesítések áfa kötelezettségét. Előadta, hogy a lakóházban az albetétek száma nem változott, a társasház alapító okiratában is 10 albetét lakásként szerepel, amelyeknél funkcióváltás nem történt, az albetétek 2004-től használatbavételi engedéllyel rendelkeztek, az átalakítási munkálatokkal új lakások nem keletkeztek, térfogatuk növekedésére sem került sor.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az adómentes avagy adóköteles

minősítés körében a régi Áfa tv. hatálya alá tartozó értékesítések esetén az építés időpontjának és a lakóingatlan törvényi fogalmának, illetve az ingatlan-nyilvántartás adatainak, az új Áfa tv. hatálya alá tartozó eladásoknál függetlenül attól, hogy a beépített ingatlan lakóingatlan-e avagy sem, a használatbavételi engedély kiadásának van jogi jelentősége. A felperes 2005-ben és 2007-ben történt értékesítései nem tárgyi adómentesek, mert az építési tevékenységével létrehozott egyik lakás az eladása időpontjában az ingatlan-nyilvántartásba még „felveendő” (azaz korábban nem létezett) lakásként szerepelt, amely eladás az építés befejezése előtti értékesítés, míg a másik lakást az ingatlan-nyilvántartásba már bejegyezten az építkezést követő első értékesítésként adta el. A 2008-ban történt értékesítések pedig a használatbavételi engedély jogerőre emelkedésétől számított 2 éven belül történtek.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette a régi Áfa tv. 30.§ /1/ bekezdését, 2. számú mellékletének 2. pontját, az új Áfa tv. 86.§ /1/ bekezdés j) pontját, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 97.§ /4/ bekezdését, 97.§ /6/ bekezdését. Lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében 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 felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúria felülvizsgálati eljárásban a Kfv.V.35.630/2012/5. számú ítéletében már kifejtette jogi álláspontját a régi Áfa tv. hatálya alá tartozó azon ingatlanértékesítés adózása körében, amikor a tulajdonos 1 használt lakást 2 lakássá átalakítva értékesített.

A Kúria Kfv.V.35.630/2012/5. számú döntésének jogi indokolása - amellyel a Kúria jelen tanácsa teljes körűen egyetért - a következő:

„A régi Áfa tv. 4.§ /1/ bekezdése alapján adóalany az a jogi személy, amely saját neve alatt jogokat szerezhet, kötelezettségeket vállalhat, perelhet, és saját nevében gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A törvény rendelkezései alapján áfa-t kell fizetni az adóalany által belföldön teljesített termékértékesítés után /rég. Áfa tv. 3.§ a.) pont/.

A régi Áfa tv., ahogyan más adótörvények is, az adókötelezettség mellett adómentességet, adókedvezményeket is szabályoznak. A tárgyi adómentességről a régi Áfa tv. VII. fejezete rendelkezik, a 30.§ /1/ bekezdése szerint mentesek az adó alól a 2. mellékletben felsorolt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások. A 2. számú melléklet 2. pontja alapján adómentes a lakóingatlan értékesítése, kivéve az építés befejezése előtti értékesítést, valamint az építés befejezését követő első értékesítést. A felek egyet értettek abban, hogy felperes és a termékértékesítése a régi Áfa tv. személyi és tárgyi hatálya alá tartozott, a vitatott kérdés az volt közöttük, hogy a két lakás eladása tárgyi adómentes vagy adóköteles volt-e.

A lakóingatlan fogalmát a régi Áfa tv. 13.§ 21. pontja definiálja („lakás céljára létesített, és az ingatlan-nyilvántartásban lakóház vagy lakás megnevezéssel nyilvántartott, vagy ilyenként feltüntetésre váró ingatlan.”), a felperes és az alperes egyező előadása szerint lakóingatlannak minősültek az értékesített lakások. A lakóingatlan értékesítése adómentes, azonban az alperes álláspontja szerint a felperesi értékesítés az adómentesség alóli kivétel szabály alá tartozott (és így vált adókötelessé), mert a lakóingatlanoknak az építését követő első értékesítése történt.

A régi Áfa tv. nem határozza meg az építés fogalmát, és azt sem, hogy a fogalomrendszerében építésnek minősül-e az 1 lakásból 2 lakás létrehozása.

Jogszabály meghatározhatja (például külön értelmező rendelkezésekben, vagy magában a jogi szövegben is) azt a fogalomkört, amelyet alkalmazásakor a jogalkalmazó használni köteles. Amennyiben a jogszabály saját, speciális fogalom meghatározást nem tartalmaz, és azt sem írja elő, hogy konkrétan melyik másik jogszabály definícióit kellene alkalmazni, meg kell vizsgálni, hogy az adott jogterületen belül, illetve azon kívül melyik jogszabály milyen fogalom meghatározást tartalmaz. Magyarország Alaptörvénye R) cikk /2/ bekezdése szerint ugyanis az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

Az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Étv.) 34.§ /1/ bekezdése szerint építési munka az építmény, építményrész, épületegyüttes megépítése, átalakítása, bővítése, felújítása, helyreállítása, korszerűsítése, lebontása, elmozdítása.

A Kormány az Étv. 62.§-a /1/ bekezdésének g.) pontjában foglalt felhatalmazás alapján az országos településrendezési és építési követelményekről szóló 253/1997.(XII.20.)Korm. rendeletben (a továbbiakban: OTÉK) meghatározta az országos településrendezési és építési követelményeket, és elrendelte azok kötelező alkalmazását.

Az OTÉK 1. számú mellékletében található „fogalom meghatározások” a megépítést nem definiálják, az átalakítás, bővítés, felújítás, helyreállítás, korszerűsítés tevékenységek meghatározását tartalmazzák, a 4. pont szerint átalakítás: meglévő építmény, építményrész, önálló rendeltetési egység, helyiség alaprajzi elrendezésének, vagy külső megjelenésének, illetőleg használati módjának megváltoztatása érdekében végzett, az építmény térfogatát nem növelő építési munka. Az 57. pont értelmében önálló rendeltetési egység pl. egy lakás.

Az egyes építményekkel, építési munkákkal és építési tevékenységekkel kapcsolatos építésügyi hatósági engedélyezési eljárásokról szóló 46/1997.(XII.29.)KTM rendelet (a továbbiakban: KTMr.) 9.§ /1/ bekezdése alapján a következő építési tevékenységek csak építési engedély alapján végezhetőek: a.) pont: építmény építése, bővítése, elmozdítása, b.) pont: az a.) pont szerint építési engedélyhez kötött építmény olyan felújítása, helyreállítása, átalakítása vagy korszerűsítése, amely a teherhordó szerkezetét érinti, a homlokzat jellegét (megjelenését) - annak szerkezetével együtt - megváltoztatja, illetőleg az építményben lévő önálló rendeltetési egységek számának, rendeltetésének megváltoztatásával jár.

Figyelemmel arra, hogy a régi Áfa tv. nem tartalmazza az „építés” fogalom-meghatározását, és jogkérdés a jogalkalmazókra kötelező jogszabályok alapján dönthető el, továbbá az építési jogszabályok alkalmazását a régi Áfa tv. nem zárja ki, a Kúria álláspontja szerint a perbeli tényállásra az Étv., az OTÉK, és a KTMr. alkalmazható. Az Étv., az OTÉK, a KTMr. idézett jogszabályhelyei alapján a felperes azzal, hogy megépített épületben, 1 használt lakásból térfogatot nem növelő módon 2 lakást hozott létre, nem építést, hanem meglévő építmény átalakítását végezte. A felperes a perbeli ügy tényállásában a régi Áfa tv. 2. számú melléklete 2. pontjának kivétel szabályában meghatározott tevékenységet: lakóingatlan építését nem folytatta, így a befejezését követő első értékesítést sem, meglévő építmény átalakítása pedig nem tartozott a kivételek közé. (...) a 2 lakás felperes által történt értékesítése tárgyi adómentesnek minősül."

Az új Áfa tv. is definiálja a lakóingatlan fogalmát, és szintén nem határozza meg az építés fogalmát, ahogyan azt sem, hogy a fogalomrendszerében építésnek minősül-e az 1 lakásból 2 lakás létrehozása, azonban a beépített ingatlan értékesítésének adómentességéhez kapcsolódó kivételeket nem a lakóingatlanok építéséhez, hanem az építést követő rendeltetésszerű használatbavételhez köti. Az új Áfa tv. 86.§ /1/ bekezdés j) pontja értelmében mentes az adó alól: a beépített ingatlan (ingatlanrész) és az ehhez tartozó földrészlet értékesítése, kivéve

annak a beépített ingatlannak (ingatlanrésznek) és az ehhez tartozó földrészletnek az értékesítését, amelynek
ja) első rendeltetésszerű használatbavétele még nem történt meg; vagy
jb) első rendeltetésszerű használatbavétele megtörtént, de az arra jogosító hatósági engedély jogerőre emelkedése és az értékesítés között még nem telt el 2 év.

E szabályozáshoz kapcsolódó törvényi indokolás szerint: „a törvény a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) előírásaihoz igazodóan egységes szabályozást vezet be az ingatlan-ügyletekre. Ennek megfelelően az ingatlanok értékesítése és bérbeadása fő szabály szerint adófizetési kötelezettséget nem keletkeztető, adómentes ügyletnek minősül, a vételár és a bérleti díjak után adót felszámítani nem kell. A törvény - az Irányelvvel összhangban - a fő szabály alól kivételeket is meghatároz. Ennek értelmében az olyan beépített ingatlannak (ingatlanrésznek) és az ehhez tartozó földrészletnek az értékesítése, amelynek első rendeltetésszerű használatbavétele még nem történt meg, vagy megtörtént, de az arra jogosító hatósági engedély jogerőre emelkedése és az értékesítés között még nem telt el 2 év, minden körülmények között adóköteles ügyletnek minősül, amelyet áfa-fizetési kötelezettség terhel.”

A rendeltetésszerű használat az új Áfa tv.-ben több helyen szerepel, de nincsen reá vonatkozó értelmező rendelkezés, ahogyan a rendeltetésszerű használatbavételnek sem. Figyelemmel arra, hogy az új Áfa tv. nem tartalmazza a „rendeltetésszerű használatbavétel” fogalom-meghatározását, és jogkérdés a jogalkalmazókra kötelező jogszabályok alapján dönthető el, továbbá az építési jogszabályok alkalmazását az új Áfa tv. sem zárja ki, a Kúria álláspontja szerint az új Áfa tv. hatályba lépését követő időszakra is alkalmazható az Étv., az OTÉK, és az építkezéssel kapcsolatos rendeletek.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§ /4/ bekezdése alapján a jogerős ítéletet, az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az új eljárásban a hatóság a felperes ingatlanértékesítéseit egyenként köteles értékelni, a régi Áfa tv. hatálya alá tartozókat a Kúria Kfv.V.35.630/2012/5. számú ítéletében kifejtettek szerint, az új Áfa tv. hatálya alatt történt értékesítések kapcsán elsődlegesen meg kell határoznia, milyen használatbavételt minősít „rendeltetésszerű használatbavétel”-nek, amelyet követően kell az egyes lakások használatbavételét vizsgálnia, majd az értékesítésük adóvonzatáról rendelkeznie.

A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2014. február 13.

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