

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
3.K. 32.664/2015/15.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a dr. Szőke Ágnes Éva ügyvéd (cím) által képviselt **felperes neve** (cím) - a dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság** (cím) alperes ellen adózási ügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indított perében - meghozta az alábbi

ÍTÉLETET:

A bíróság felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a bíróság felperest, hogy az illetékes adóhatóság külön felhívására utólag fizessen meg 1.447.600.-Ft (azaz Egymillió-négyszáznegyvenhétezer-hatszáz forint) eljárási illetéket.

Kötelezi a bíróság felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg alperesnek 50.000,-Ft (azaz Ötvenezer forint) perköltséget.

Az ítélet ellen fellebbezésnek helye nincs.

INDOKOLÁS:

A perben a bíróság a következő tényállást állapította meg:

Felperes és házastársa 2001. december 21. napján megvásárolta a ... szám alatti beépítetlen ingatlant, melyből a felperes $\frac{1}{2}$ tulajdoni hányadának megfelelő vételár rész 12 millió Ft volt. A vétellel összefüggésben 2 millió Ft illeték került felperes által megfizetésre, a tulajdonjog 2002. évben került felperes javára bejegyzésre.

Ezt követően a fenti ingatlanon ikerház került felépítésre. Felperes és házastársa az ikerházat két részletben értékesítették, az ikerháznak az utcafrontról nézve baloldali felét 2007. július 2-án értékesítették felperes házastársa $\frac{1}{2}$ tulajdoni hányadának megfelelően 32.500.000,-Ft-ért, a jobboldali területet pedig 2007. október 11-én felperes $\frac{1}{2}$ tulajdoni hányadának megfelelően 39.000.000,-Ft-ért.

Felperes személyi jövedelemadó bevallásában az ingatlan értékesítésből származó bevételt 71.530.736,-Ft-ban, ezzel kapcsolatos költségeit 53.637.294,-Ft-ban, jövedelmét 17.893.442,-Ft-ban állapította meg.

Felperes a bevallását 2011. május 15-én önellenőrzéssel módosította, abban lakáscélú felhasználást kívánt érvényesíteni, és adófizetési kötelezettséget 0,-Ft-ra módosította, figyelemmel arra, hogy a 2011. április 20-án kelt adásvételi szerződéssel megvásárolta a ... szám alatti ingatlan $\frac{1}{2}$ tulajdoni illetőségét 18.250.000,-Ft vételáron.

Ezt követően felperesnél az illetékes elsőfokú adóhatóság a 2007. évre vonatkozóan személyi jövedelemadó adónemre kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az eljárás lefolytatását követően az elsőfokú hatóság a 3051784392 számú határozatával felperes

terhére a 2007. évre vonatkozóan 13.714.942,-Ft személyi jövedelemadó adókülönbözetet állapított meg, amely adókülönbözetből 4.473.761,-Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 9.241.581,-Ft-ot adóhiánynak minősített. Mindezek alapján felperessel szemben a hatóság 6.857.471,-Ft adóbírságot szabott ki, illetve 2.412.994,-Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A határozat indokolásában hivatkozott az 1995. évi CXVII. törvény (Szja.tv.) 4.§ (1)-(2)-(3)-(4) bekezdésére, a 11.§ (1) bekezdésére, a 24.§ (1) bekezdésére, a 29.§-ra, és a 31.§-ra.

Az elsőfokú hatóság szerint az Szja.tv. 59.§-a értelmében az ingatlan átruházásából származó jövedelmet azon a napon kell megszerzettnek tekinteni, amikor az erről szóló érvényes szerződést az ingatlanügyi hatósághoz benyújtották. Az építkezés idejében hatályos rendelkezések szerint értéknövelő beruházás az a ráfordítás, amely az ingó dolog, az ingatlan értékét, állagát megóvó ráfordításokon felül annak forgalmi értékét növeli.

Felperes ingatlanértékesítése kapcsán megállapítható volt, hogy a megszerzésre fordított összeg, figyelembe véve az Szja.tv. 62.§ (2) bekezdését, a telekvásárlást igazoló adásvételi szerződés szerint 12.000.000,-Ft volt, így az Szja.tv. 62.§ (2) bekezdése nem alkalmazható. Hivatkozott továbbá a hatóság arra, hogy az építkezés költségei felperes esetében értéknövelő beruházásnak minősülnek, melyeket felperesnek igazolnia kell. Alperes álláspontja szerint a felperes által megjelölt házilagos kivitelezéssel kapcsolatosan felperesnek munkadíj kiadása nem merülhetett fel, így kiadás hiányában az ingatlanértékesítés során megszerzett bevételével szemben költségérvényesítésre nincs lehetőség. Hivatkozott továbbá a hatóság arra, hogy a felperes által hivatkozott, és számlákkal igazolt kiadások nem tekinthetők levonható költségeknek, illetve nem tekinthetők értéknövelő beruházásoknak.

A határozat ellen felperes fellebbezést terjesztett elő, melynek eredményeképpen alperes a 2889244467 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta az alábbiak szerint:

Felperes terhére személyi jövedelemadó adónemben a 2007. évre vonatkozóan 13.471.129,-Ft adókülönbözetet állapított meg, amely összegből 4.473.361,-Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 8.997.768,-Ft pedig adóhiánynak minősített. Alperes a jogosulatlan visszaigénylés és az adóhiány után mindösszesen 6.735.564,-Ft adóbírságot szabott ki felperessel szemben, illetve 3.920.115,-Ft késedelmi pótléket számított fel.

A változtatásokat alapul véve az elsőfokú határozathoz képest alperes elrendelte 243.813,-Ft személyi jövedelemadó-különbözet, illetve 121.907,-Ft adóbírság törlését, valamint elrendelte további 1.507.121,-Ft késedelmi pótlék összegének előírását.

A másodfokú határozatban alperes hivatkozott arra, hogy a rendelkezésre álló adatokból az elsőfokú hatóság részben helytelen következtetéseket vont le, ezért volt szükség a megállapított adókülönbözet, illetve jogosulatlan visszaigénylés és adóhiány korrigálására.

A határozat ellen felperes kereseti kérelmet terjesztett elő, melyben elsődlegesen kérte a határozat hatályon kívül helyezését és alperes új eljárás lefolytatására kötelezését, arra hivatkozva, hogy alperes határozata megalapozatlan és jogsértő. Alperes a vonatkozó és alkalmazott jogszabályokat helytelenül értelmezte, megalapozatlan következtetéseket vont le. Alperes jogsértően vitatta el a költségek Szja.tv. 62.§ (3) bekezdése szerinti megállapítását, jogosulatlanul vitatta el a felperes által igazolt költségeket. Hivatkozott felperes arra, hogy a költségeket nem kizárólag számlával lehet igazolni. Az alkotórészek költségének elvitatása alperes részéről értelmezhetetlen, jogsértő a kamatköltség elvitatása is. Tévesen alkalmazta alperes a lakásszerzési kedvezményre vonatkozó Szja.tv. 63.§ (6) bekezdését is. Megalapozatlanul számította fel a határozat az adóbírságot és a késedelmi pótléket az adófolyószámlára megfizetett, ott rendelkezésre álló jogosulatlan visszaigénylés összege után is.

Alperes a kereset elutasítását kérte arra hivatkozva, hogy a határozat megalapozott és jogszerű.

A kereset nem alapos.

Az 1995. évi CXVII. tv. (Szja.tv.) 62.§ (1) bekezdése értelmében az ingatlan, a vagyoni értékű jog átruházásából származó - a 63.§ (5) bekezdésének rendelkezéseit is figyelembe véve megállapított - bevételből le kell vonni az átruházó magánszemélyt terhelő következő igazolt költségeket, kivéve azokat, amelyek valamely tevékenységéből származó bevételével szemben költségként elszámolt:

a) a megszerzésre fordított összeget, és az ezzel összefüggő más kiadásokat;

b) az értéknövelő beruházásokat;

c) az átruházással kapcsolatos kiadásokat, ideértve az adott ingatlannal kapcsolatban az állammal szemben vállalt kötelezettség alapján igazoltan megfizetett összeget is.

Az Szja.tv. 62.§ (2) bekezdése szerint a megszerzésre fordított összeg az átruházásról szóló szerződés (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.

Az Szja.tv. 62.§ (3) bekezdése alapján, ha a megszerzésre fordított összeg a (2) bekezdés rendelkezései szerint nem állapítható meg, akkor a bevételt annak 75%-ával kell csökkenteni.

Az Szja.tv. 4.§ (3) bekezdése értelmében költségnek csak a bevételszerző tevékenységgel közvetlenül összefüggő, kizárólag a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében a naptári évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadás minősül, kivéve ha e törvény a kiadás tényleges kifizetésétől függetlenül minősít költségnek valamely tételt.

Az Szja.tv. 4.§ (4) bekezdése értelmében, ha a magánszemély olyan termék, vagy szolgáltatás ellenértéke alapján kíván költséget elszámolni, melynek értékesítője, illetve nyújtója az általános forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott bizonylat kiállítására kötelezett, akkor a kiadás igazolására kizárólag az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti bizonylat (ide nem értve a nyugtát) alkalmas. Egyébként a kiadás igazolására kizárólag az a bizonylat alkalmas, amely tartalmazza a költség összegének megállapításához szükséges valamennyi adatot, így például a kiadás összegét és pénznemét is.

A perben felmerült adatok alapján a perbeli esetben az ingatlan megszerzésére fordított összeg az adásvételi szerződés alapján egyértelműen meghatározható.

Az Szja.tv. 62.§ (3) bekezdése kizárólag abban az esetben alkalmazható, ha az ingatlan megszerzésére fordított összeg a (2) bekezdés rendelkezései szerint nem állapítható meg.

A fenti jogszabályi rendelkezések alapján helytálló volt alperes azon következtetése, hogy felperes esetében az Szja.tv. 62.§ (2) bekezdése szerinti 75%-os költséghányad alkalmazása nem lehetséges, azt kizárólag az Szja.tv. 62.§ (2) bekezdésében foglalt esetekkel összefüggésben lehet vizsgálni. A hivatkozott (2) bekezdés pedig egyértelműen meghatározza, hogy a megszerzésre fordított összeg az átruházásról szóló szerződés szerinti érték.

Beépítetlen telekre történő építkezés esetében, majd a teleknek az építménnyel együtt történő átruházása esetében a megszerzésre fordított összeg kizárólag a beépítetlen telek megszerzésével kapcsolatos kiadás lehet, a telek átruházásáról szóló szerződésben meghatározott érték szerint. A beépítetlen telekre történő építkezés kapcsán legfeljebb az értéknövelő beruházás fogalma értelmezhető, amely általában azt jelenti, hogy az ingatlan, adott esetben a telek szokásos forgalmi értékét emelő ráfordításról van szó. Felperes esetében tehát kizárólag ezek a szokásos piaci értéket növelő, szabályszerűen igazolt költségek fogadhatók el. Mind az elsőfokú hatóság, mind alperes részletesen levezette, hogy a felperes által végrehajtott építkezések során felmerült költségekből melyek azok, amelyek tartalmilag és formailag megfelelő módon igazolva lettek, és a bevétellel

szembe állíthatók. Alperes részletesen megindokolta, hogy egyes, felperes által hivatkozott tételeket milyen okból nem fogadott el, ezekkel a megállapításokkal a bíróság is egyetért, ezen megállapítások okszerűen megfeleltethetők a vonatkozó törvényi rendelkezésnek.

Házilagos kivitelezésű építkezés esetében munkadíj költségként nem számolható el, házilagos kivitelezés esetében pedig anyagár csak abban az esetben vehető kiadásként figyelembe, amennyiben a már hivatkozott Szja.tv.-beli előírásnak megfelelően arról ÁFA-s számla, vagy egyéb esetben olyan bizonylat áll rendelkezésre, amely tartalmazza a költség összegének megállapításához szükséges valamennyi adatot.

A felperes által felvett hitel nem vonható le jogszerűen az értéknövelő beruházás körébe, mert az nem az értékesített ingatlanért kapott vételárral, hanem az építkezés költségeire felvett bankhitellel állt közvetlen kapcsolatban.

A kamat nem más, mint a pénz használatának ellenértéke, amelyet annak következtében kell felperesnek fizetni, hogy az építkezés, vagy egy részének fedezetére idegen forrást vett igénybe. Miután költségként csak a bevétellel közvetlenül összefüggő kiadás minősül, megállapítható, hogy a megfizetett kamat nem az eladott ingatlanért kapott vételárral, hanem az építkezés költségére felvett bankkölcsönrel áll közvetlen kapcsolatban, így költségként nem számolható el.

Az adóhatóságnak a vonatkozó adójogi jogszabályok alapján kell eljárnia, és annak alapján kell minősítenie mind a beruházást, mind az értéknövelő beruházás fogalmkörét, e körben az adóhatóságot nem köti a Ptk. fogalommeghatározása, attól az adójogi jogszabályok figyelembevételével eltérhet.

Felperes a 2007. évben értékesített ingatlant figyelembe vette korábban lakásszerzési kedvezményként, és a lakásszerzési kedvezmény folytán visszatérítésben is részesült, mivel az 5 éven belül történt. A lakásszerzési kedvezménnyel érintett ingatlan értékesítését a korábban érvényesített lakásszerzési kedvezmény alapján a 2007. évi adóbevallásban szerepeltetnie kellett volna.

Az Szja.tv.-t módosító törvény 468.§ (9) bekezdése alapján a 2008. január 1-ét megelőzően átruházott ingatlan vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelemre az Szja.tv. 2007. december 31-én hatályos 63.§ (1), (5) bekezdésének rendelkezéseit kell alkalmazni, ha magánszemély a lakásszerzési kedvezményt érvényesíti.

Felperes esetében 2008. január 1. napját megelőzően átruházott ingatlan átruházásából származó jövedelemről volt szó. Felperes a 2011. évi önellenőrzése során a 2007-ben történt ingatlan átruházásából származó jövedelme kapcsán kívánt lakásszerzési kedvezményt érvényesíteni, azonban az Szja.tv.-t törvényt módosító 468.§ (9) bekezdése nem értelmezhető úgy, hogy ilyen esetekben a korábban érvényesített lakásszerzési kedvezmény is ezen átmeneti rendelkezések szerint lenne elbírálendő.

Saját építési telekre történő ráépítés nem tekinthető ingatlanszerzésnek, az Szja.tv. 62.§ (2) bekezdésében nem szerepel ez a tényállás. Felperes ingatlanértékesítése a 2007. évben történt, tehát az adóhatóságnak az ügylet megvalósulásának évében, vagyis a 2007. évben hatályos jogszabályi rendelkezéseket kellett figyelembe vennie.

Az Art. 99.§ (2) bekezdése alapján, ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt az adózó okirattal, vagy más, megfelelő módon köteles bizonyítani.

Az Szja.tv. 1.§ (4) bekezdése szerint az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet vagy más, hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek érdekében áll az.

A Szja.tv. 62.§ (1) bekezdése értelmében csak azok a kiadások számolhatóak el az ingatlan

értékesítéséből származó bevétellel szemben, amelyek hitelt érdemlő módon igazoltak, ezen igazolások, megfelelő iratok, bizonylatok előterjesztése az adózó kötelezettsége. Mindezek alapján az adóhatóság a Gázművekkel kapcsolatos beruházási hozzájárulásnak, illetve a Vízművek tervjövahagyásának értéknövelő beruházásként történő figyelembevételét jogszerűen utasította el, mivel önmagukban a felperes által e vonatkozásban bemutatott készpénz-átutalási megbízások nem minősülnek szabályszerűen igazolt költségeknek.

A vízínövény, vízikosár beszerzése szintén nem minősül értéknövelő ráfordításnak, az ingatlan szokásos piaci értékét nem növeli.

A ... által kiállított, számlát helyettesítő okmányon a termék megnevezéseként az ... számlát helyettesítő okmány került feltüntetésre, ennek alapján ez sem minősíthető értéknövelő beruházás megfelelő igazolásának.

A 2007. évben hatályos Szja.tv. 63.§ (3) bekezdése értelmében a magánszemély a lakásszerzési kedvezményt az igazolt lakáscélú felhasználás adóhatóságnak történő bejelentésével egyidejűleg adó-visszaigényléssel, vagy ha a lakáscélú felhasználás az adó megfizetése előtt történt, akkor az adóbevallásában érvényesíti. Ennek alapján lakásszerzési kedvezmény érvényesítésére csak akkor van mód, ha a lakáscélú felhasználásra a bevallási határidő letelte előtt sor kerül. Felperes esetében a lakáscélú felhasználásra a 2011. évben került sor, így a lakásszerzési kedvezmény az adóbevallásban nem volt érvényesíthető, ebből következően pedig az eredeti bevallás ilyen céllal történő önellenőrzése sem lehetséges. A jogszabály meghatározza azt a kötelező időintervallumot, amikor ez lehetséges, az érvényesítés módját pedig attól teszi függővé, hogy a lakásszerzés, amelyre a kedvezményt érvényesíteni kívánják, az adóbevallás előtt, vagy után történt. Amennyiben előtte, akkor a bevallásban amennyiben utána, akkor pedig visszaigényléssel érvényesíthető. Felperes esetében a 2011. évben megvalósult lakáscélú felhasználás a 2007. évi bevallásban még önellenőrzés révén sem érvényesíthető.

A magánszemélynek az ingatlan átruházásból származó jövedelme után az adót az adóévről benyújtandó szja. bevallásában kell megállapítania és az adóbevallás benyújtására előírt határidőig kell megfizetnie. A 2011. évi ingatlan-átruházásból származó jövedelmet tehát a 2012. évben kell bevallani és megfizetni. A lakásszerzési kedvezmény csak ingatlan értékesítéssel összefüggő adófizetési kötelezettséggel szemben érvényesíthető és ahhoz az adóévhez kapcsolódik, amikor ezen a jogcímen jövedelem keletkezik. Lakásszerzési kedvezmény adóbevallásban történő érvényesítésére tehát csak akkor van lehetőség, ha az újabb lakás megszerzése az ingatlan értékesítésből származó jövedelem bevallására nyitva álló határidő előtt megtörténik.

A Szja.tv. 63.§ (6) bekezdése alapján, ha magánszemély, vagy közeli hozzátartozója, volt házasársa a lakásszerzési kedvezmény alapjául szolgáló lakást, jogot, a megszerzéséről szóló szerződés megkötésének, építés, építtetés, bővítés esetében a használatbavételi engedély jogerőre emelkedésének évében vagy az azt követő 5 évben átruházza, akkor az átruházás adóévében ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelemként veszi figyelembe a magánszemély által a lakásszerzési kedvezmény alapjaként érvényesített összeget.

Mind a 2007. évben, mind pedig a korábbi években a lakótelek vásárlása csak akkor minősült lakáscélú felhasználásnak, ha azon a magánszemély a jogszabályban meghatározott időn belül lakást épített, építtetett. Önmagában tehát a telek vásárlása nem teremtett jogosultságot lakásszerzési kedvezmény érvényesítésére. Felperes a lakáscélú felhasználást lakótelekre történő építkezéssel valósította meg, így a lakásszerzési kedvezmény véglegessé válása szempontjából a használatbavételi engedély jogerőre emelkedése, és az azt követő 5 év releváns.

Felperes részére az ... ingatlan vonatkozásában kiadott használatbavételi engedély a 2003. évben jogerőre emelkedett, tehát az 5 éves korlát 2008-ban telt le.

Tekintettel arra, hogy felperes a 2007. évben, tehát az 5 éves időkorláton belül értékesítette a

lakásszerzési kedvezmény alapjául szolgáló ingatlanát, a lakásszerzési kedvezmény alapjaként érvényesített összeget jövedelemként kellett volna figyelembe vennie a 2007. évi bevallásában.

A lakásszerzési kedvezmény érvényesítésére az adóbevallásban csak akkor van mód, ha a lakáscélú felhasználásra a bevallási határidő letelte előtt kerül sor. A perbeli esetben a lakáscélú felhasználásra a 2011. évben került sor, így a lakásszerzési kedvezmény az adott adóbevallásban nem volt érvényesíthető, ebből következően az eredeti bevallás ilyen célú önellenőrzése nem lehetséges.

Felperes tévesen önellenőrzés útján kívánt lakásszerzési kedvezményt érvényesíteni, ugyanakkor a módosított adatokat, az ingatlan értékesítéséből származó jövedelmet és adójának 0,-Ft értékét, továbbá a visszaigényelt 4.473.360,-Ft-ot az ellenőrzés eredménye nem támasztotta alá. Mindezek alapján jogszerűen állapította meg a hatóság, hogy felperesnek az önellenőrzésben foglaltakhoz képest 4.473.361,-Ft jogosulatlan visszaigénylése keletkezett a 2007. évben.

A jogsértés megállapítását követően alperes az Art. 170.§ (1) bekezdése alapján döntött a jogkövetkezményekről. A kiszabott jogkövetkezmények nem tekinthetők túlzottnak vagy aránytalannak, megfelelnek a jogszabályban foglaltaknak, illetve a generális és speciális prevenció céljainak.

Mindezek alapján a bíróság megállapította, hogy alperes a tényállást a megfelelő módon és a szükséges mértékben feltárta, majd annak alapján okszerű következtetések révén megalapozott és jogszerű döntést hozott.

Az illetékre és a perköltségre vonatkozó rendelkezés a Pp. 78.§ (1) bekezdésén, az 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) a) pontján, illetve a 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3.§-án alapul.

Az ítélet elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 340.§ (1)-(2) bekezdése zárja ki.

Budapest, 2016. március hó 17. napján

Dr. Mohay György s.k.
bíró

A kiadmány hitelül: