

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Halmos Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a Katorné dr. Szabó Annamária és dr. Tóth Eszter jogtanácsosok által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság által 2009. október 21. napján hozott 7.K.21.022/2009/7. számú ítélet ellen az alperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t

A Legfelsőbb Bíróság a Baranya Megyei Bíróság 7.K.21.022/2009/7. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint elsőfokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 73.100 (hetvenháromezer-egyszáz) forint kereseti és 73.100 (hetvenháromezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az egyéni vállalkozó felperes 2006. szeptember 21-én 17.000.000 Ft készpénzért vásárolt egy budapesti - az ingatlan-nyilvántartásban lakás megnevezéssel szereplő - egy szobás 52 m²-es ingatlant.

A felperes a vásárlást követően az ingatlanban bemutatótermet alakított ki, amely az ingatlan eredeti rendeltetésének megváltoztatását eredményezte, nyílászárókat cserélt és fűtést korszerűsített. A felperes az ezek kapcsán felmerült anyagköltséget és igénybe vett szolgáltatások díját (2.684.959 Ft-ot), mint felújítási költséget, a 2006. évi adóalapba beszámító költségei között elszámolta. A felperes az ingatlant 2007. évben aktiválta, és erre ettől kezdve számolt el értékcsökkenési leírást is.

Az adóhatóság a felperesnél 2006. évre személyi jövedelemadó (továbbiakban: szja.) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság kötelezte a felperest 1.218.971 Ft adóhiánynak minősülő szja-adókülönbözet, 30 %-os mértékű adóbírság, és késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2899511874/2009. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes határozatát azzal indokolta, hogy a felperes az ingatlant rendeltetésszerűen akkor használta, amikor a lakásból a bemutatótermet kialakította. Ezt megelőzően - 2006. évben - az ingatlan még nem szolgált közvetlenül a felperes vállalkozói tevékenységét, nem minősült kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszköznek, ezért az átalakítással, felújítással kapcsolatos kiadásokat a felperes 2006. évre költségként nem vehette volna figyelembe. A felperesnek csak 2007. évtől nyílt lehetősége arra, hogy az értékcsökkenési leírás alapjaként figyelembe vegye a felújításra fordított összegeket, beruházási költségként.

Az alperes érdemi döntését a személyi jövedelemadóról szóló többször módosított 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) 3.§ 54) pontjában, 4.§ (3) bekezdésében, 11. számú melléklet II/1-2) pontjaiban foglaltakra alapította.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Az Szja.tv. 11. sz. melléklet II/2/ d) pontjára alapítottan azzal érvelt, hogy eljárása jogszerű volt, mert az ingatlan - már a megvásárlástól - közvetlenül a vállalkozói tevékenységét szolgáltatta. A jogszabály nem köti az elszámolást a tárgyi eszköz aktiválásához, és választhatott a tekintetben, hogy a felújítási költséget azonnal, a kifizetéssel egyidejűleg elszámolja-e, vagy az ingatlan értékét növelve az ingatlanokra vonatkozó értékcsökkenéssel azonosan amortizálva évekre lebontva könyveli le.

Hivatkozott arra is, hogy az adóbírság és a késedelmi pótlék előírásánál az alperes nem méltányosan járt el.

A megyei bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes érdemi döntése téves jogértelmezésen alapul, a felperes ugyanis az ingatlant azért vásárolta meg, hogy gazdasági tevékenység céljára hasznosítsa. Az ingatlan megvásárlása, rendeltetési módjának módosítása pedig felújítást igényelt, amihez a felperes az ingatlanvásárlás után azonnal hozzákezdett, ezért az ingatlan - már 2006. évben is - közvetlenül a felperes vállalkozói tevékenységét szolgáltatta. A tárgyi eszköz fogalmának

meghatározásához nem szükséges a tárgyi eszköz aktiválása. A felperest - az Szja.tv. 11. számú melléklet II/2/c. és II/2/d. pontjai értelmében megillette a választás joga, saját maga dönthette el, hogy az átalakítással kapcsolatos költségeket felújítási költségként a felmerülés évében leírja, avagy beruházási költségként veszi figyelembe, és a tárgyi eszköz aktiválását követően értékcsökkenést számol el. A felperes a választását egyértelműsítette, mivel bevallása szerint a felújítási költséget 2006. évben, azaz a felmerülés évében kívánta költségként igénybe venni, és ezt a döntését - törvényi felhatalmazás nélkül- az alperes nem változtathatta volna meg.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását.

Előadása szerint a megyei bíróság iratellenesen rögzítette, hogy a felperes az ingatlant már 2006. évben is a vállalkozási tevékenységéhez használta. Fenntartotta a határozatában is kifejtett jogi álláspontját, és azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Szja.tv. 4.§ (3) bekezdésében, 11. számú melléklet II/2/b-c-d. pontjaiban foglaltaknak, téves jogértelmezésen alapul.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Arra hivatkozott, hogy a jogerős ítéletben megállapított tényállás, amely a bizonyítékok okszerű, teljes körű és helytálló mérlegelésén alapul iratszerű, az érdemi döntés megfelel a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseknek, mivel törvényesen élt azzal a lehetőséggel, hogy a felújítási költséget 2006. évben, azaz a felmerülés évében költségként vegye figyelembe.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§ (1) bekezdése alapján eljárva - a rendelkezésére álló iratok alapján - pontosítja, illetve kiegészíti a jogerős ítéletben megállapított tényállást azzal, hogy az ingatlan 2006. évben az ingatlan-nyilvántartásban lakásként szerepelt, az ingatlant a felperes 2006. évi tárgyi eszköz nyilvántartása nem tartalmazta, a beruházás 2006. évben nem fejeződött be, az átalakítás ebben az évben még nem készült el. A lakásként vásárolt ingatlant a felperes csak az átalakítás befejezését követően használhatta, illetve használta a vállalkozás érdekében, és az ennek megfelelő használat az átalakítást követő üzembe helyezéssel és az ezt dokumentáló nyilvántartással valósult meg.

Az Szja.tv. 4.§ (3) bekezdése szerint költségnek a bevételszerző tevékenységgel közvetlenül összefüggő, kizárólag a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében a naptári évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadás minősül.

Az Szja.tv. 3.§ 54) pontja akként rendelkezik, hogy „Beruházási költség: az e törvény szerint költségként elismert, igazolt, a tárgyi eszköz, a nem anyagi javak üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezés napjáig felmerült, az előírt nyilvántartásban feltüntetett kiadás”.

Az Szja.tv. 11. számú melléklet II/2/c. pontja értelmében az értékcsökkenési leírás alapja a beruházási költség, az üzembe helyezésig felmerült következő kiadások nyilvántartásba vétele alapján: a tárgyi eszköz, a nem anyagi javak beszerzési ára, saját előállítás esetén pedig az anyagkiadások és a mások által végzett munka számlákkal igazolt összege. Az épület beszerzési áráként az e törvénynek az ingatlan-szerzésre fordított összegre vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni, és ezt az összeget növelni kell az értéknövelő beruházásra fordított, számlával igazolt kiadással, feltéve, hogy azt az adózó korábban költségként nem számolta el.

Az Szja.tv. 11. sz. melléklet II/2/b. pontja úgy rendelkezik, hogy az értékcsökkenési leírást az üzembe helyezés napjától lehet elszámolni. Az üzembe helyezés napja pedig az a nap, amikor az egyéni vállalkozó a tárgyi eszközt, nem anyagi javakat rendeltetésszerűen használatba veszi. Ezt a napot a nem anyagi javak nyilvántartásában, illetőleg a beruházási költség-nyilvántartásban fel kell tüntetni.

A felperes költségei, a lakás bemutatóteremmé történő átalakítása kapcsán, azaz az ingatlan üzembe helyezése érdekében merültek fel, ezek beruházási költségnek minősülnek, melyek nettó összege a vásárolt lakás beszerzési árához számolva az üzembe helyezés napjától értékcsökkenési leírással számolható el. Tekintettel arra, hogy 2006. évben az üzembe helyezésre nem került sor, a felperes által alkalmazott költség-elszámolási mód - ahogyan azt az alperes a határozatában megállapította - jogszabálysértő volt.

A megyei bíróság tévesen állapította meg, hogy a felperest megillette az Szja.tv. 11. sz. melléklet II/2/d. pontjában biztosított választási lehetőség. A választási lehetőség ugyanis a kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszközök felújítási költségeinek elszámolására vonatkozik. Kizárólag üzemi célt szolgáló tárgyi eszköznek pedig az Szja.tv. 3. sz. mellékletében szereplő meghatározás szerint azok a tárgyi eszközök és nem anyagi javak minősülnek, amelyeket a magánszemély önálló tevékenységével kapcsolatban használ, azokat más célra részben sem használja, és üzleti nyilvántartásai ezt egyértelműen alátámasztják.

Az előzőekben megjelölt törvényhelyekből következik, hogy az Szja.tv. 11. sz. melléklet II/2/d. pontja szerinti választási lehetőség az adózót a korábban már üzembe helyezett, kizárólag

vállalkozási célra használt és ennek megfelelően nyilvántartott tárgyi eszközök átalakítása, felújítása esetén illeti meg. Mivel a perben irányadó tényállásból az állapítható meg, hogy a beruházás 2006. évben folyamatban volt, felperes az ingatlant 2006. évben nem használta és nem is használhatta kizárólag a vállalkozási tevékenységével kapcsolatban, és az ingatlant a tárgyi eszköz nyilvántartása sem tartalmazza, az ingatlan az érintett időszakban az ingatlan-nyilvántartásban is lakásként szerepelt, a vállalkozás érdekében történő használat, és ezt alátámasztó nyilvántartás, vagyis az előzőekben említett törvény szerinti feltételek nem valósultak meg. Mindezekből pedig az következik, hogy a felperest nem illette meg a választási lehetőség.

A költségelszámolásra vonatkozó rendelkezésekből tehát az a helytálló jogkövetkeztetés vonható le, hogy folyamatban lévő beruházás esetén nincs lehetőség a felmerült költségek vásárlás évében történő egyösszegű elszámolására, a felperes ezeket a beruházásokra vonatkozó általános szabályok szerint az üzembe helyezés időpontjától amortizáció útján érvényesíthette volna. Ezért az alperes határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz a jogalap tekintetében.

Az alperes az adóbírság kiszabása során mérlegelési jogkörében az Art. 165.§ (3) bekezdése és 171.§ (1) bekezdése szerinti rendelkezéseknek megfelelően járt el. Az adóbírság kiszabása során ugyanis megállapította a kivételes méltánylást érdemlő körülmény fennállását és az általánosan alkalmazandó 50 %-os mértékű adóbírság helyett 30 %-os mértékű adóbírságot szabott ki tekintettel arra, hogy az adóhiányt eredményező jogsértést a felperes első ízben követte el. Az alperes jogszerűen értékelte a felperes terhére, hogy megfelelő időtartamú adózási gyakorlattal rendelkező egyéni vállalkozó, mert már 1995. óta végzi a tevékenységét, és azt is, hogy a felperes több éve hatályban lévő jogszabályi rendelkezéseket értelmezett tévesen. Az alperes határozatából megállapíthatóan az indokolási kötelezettségének is teljes körűen eleget tett.

A késedelmi pótlék az Art. 165. (1./2.) bekezdéseiben rögzítetteknek megfelelően az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről készült jkv. keltéig került felszámításra. A késedelmi pótlék a pénz használatához kötődő szankció, és a törvényi szabályozásból következően nem ad alapot a mérséklésére az a felperesi hivatkozás, mely szerint a jogszabályi háttér nem kellően szabályozott. A felperes egyébként az Szja.tv. régóta hatályban lévő változatlan tartalmú rendelkezését értelmezte tévesen.

Az alperes határozata - a kifejtettekből következően - jogkövetkezmények tekintetében is törvényes és megalapozott, megfelel a Pp. 339/B. §-a szerinti szabályozásnak is.

Az előzőekben részletezettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította. (Pp. 275.§ (4) bekezdése)

A pervesztes felperes a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdés a) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. június 17.

***Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró***