



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.295/2022/7.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Kurucz Krisztina bíró

dr. Demjén Péter bíró

A felperes: felperes

(cím1)

A felperes képviselője: dr. Rákosfalvy Zoltán ügyvéd

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Cseh Georgina kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: ..i Törvényszék 2022. március 7. napján kelt 2.K.701.292/2021/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a ..i Törvényszék 2.K.701.292/2021/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 424.375 (négy százhuszonnégyezer-háromszázhetvenöt) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 1.679.500 (egymillió-hatszázhetvenkilencezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2018. december 17-én kötött adásvételi szerződéssel megszerezte a .. belterület .../8. hrsz.-ú „kivett beépítetlen terület” megnevezésű ingatlan 561/20000 tulajdoni hányadát, valamint kivitelezési szerződést kötött az eladókkal az ingatlanon megvalósuló felépítményben elhelyezkedő lakás, tároló és két gépkocsibeálló kivitelezésére. A tárgyi ingatlan vonatkozásában a társasház előzetes alapításának ténye 2018. augusztus 17. napján az ingatlan-nyilvántartásban feljegyzésre került.

[2] A felek a kivitelezés számlázásakor – a parkolók kivételével – az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 142. (1) bekezdés a) pontja szerint a fordított adózás szabályait alkalmazták. A felperes a beszerzéssel, kivitelezéssel kapcsolatban adólevonási jogot nem gyakorolhatott, az ingatlant nem továbbértékesítési szándékkal vásárolta, nem élt továbbá az Áfa tv. 88. §-a szerinti bejelentéssel, hogy az ingatlanértékesítést adókötelessé kívánja tenni.

[3] Az építési munkák 2019 októberében lezárultak, felperes 2019 novemberében birtokba vette az elkészült ingatlanokat, a társasház használatbavételi engedélye 2020. augusztus 6-án vált véglegessé, majd a felperes 2020. december 7-én 79.000.000 Ft-ért értékesítette a .. belterület .../8/A/158 hrsz.-ú lakást és .../8/A/169 hrsz.-ú tárolót, a kiállított számlákon az Áfa tv. 86. (1) bekezdés j) pontjára hivatkozva általános forgalmi adót (áfa) nem tüntetett fel.

[4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal ..-Moson-Sopron Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2020. december hónapra áfa adónemben lefolytatott ellenőrzés alapján meghozott 6919284183/2021/NAV iktatószámú határozatával 16.795.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbötetet állapított meg, kötelezte a felperest az adóhiány, 5.027.000 Ft adóbírság és 130.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

[5] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 6432868527/2021/NAV számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[6] Határozatát az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésére, 82. § (1) bekezdésére, 83. § a) pontjára, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215. § (3) bekezdésére, 217. § (1) bekezdésére, 219. § (1) - (2) bekezdésére alapította.

[7] Indokolása szerint az Áfa tv. 86. (1) bekezdés j) pontja értelmében mentes az adó alól a beépített ingatlan (ingatlanrész) értékesítése, kivéve annak a beépített ingatlan (ingatlanrésznek) az értékesítését, amelynek első rendeltetésszerű használatbavétele megtörtént, de az arra jogosító hatósági engedély jogerőre emelkedése vagy használatbavétel tudomásulvételi eljárás esetén a használatbavétel hallgatással történő tudomásulvétele és az értékesítés között még nem telt el két év (új ingatlan). A felperes ezért az ingatlanok értékesítése után áfa fizetésére köteles.

[8] A fellebbezésben foglaltakra kifejtette, hogy főszabályként az ingatlan értékesítése adómentes, azonban a törvény speciális szabályként fogalmazza meg az új ingatlan és az építési telek értékesítésének adókötelezettségét. Tekintettel arra, hogy az ingatlanértékesítésre vonatkozó Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontja lerontja az Áfa tv. 87. §-ban foglalt általános szabályt, az új ingatlan értékesítésénél az Áfa tv. 87. §-t nem lehet alkalmazni. A két éven belül használatba vett ingatlant adóköteleesen kell értékesíteni, nincs jelentősége annak, hogy az ingatlan beszerzéshez, illetve előállításhoz kapcsolódó előzetesen felszámított adó nem volt levonható, az új ingatlan értékesítése minden esetben adófizetési kötelezettséget keletkeztet.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[9] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, az adókülönbözet és járulékai törlését, másodlagosan annak elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[10] Álláspontja szerint az alperes határozata sérti az Áfa tv. 86. (1) bekezdés j) pontját, 87. § b) pontját.

[11] A tároló vonatkozásában az áfa fizetési kötelezettségét nem vitatta.

[12] Előadta, hogy az általa kötött adásvételi és kivitelezői szerződés alapján egyértelmű, hogy lakóingatlant vásárolt, illetve lakóingatlan építéséhez szükséges szolgáltatást vett igénybe, amelyhez kapcsolódóan az Áfa tv. 124. § (2) bekezdés c) pont alapján az adólevonási jog kizárt, ezért az Áfa tv. 87. § b) pontja alapján az ingatlant adómentesen értékesíthette még abban az esetben is, még ha az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontja alapján az értékesítés adómentessége nem is állna fenn.

[13] Hivatkozása szerint azonban az eljárások alapját képező számlák szerinti ügyletekre vonatkozik az Áfa tv. 86. (1) bekezdés j) pontja szerinti mentesség is, az alperes téves jogértelmezése arra az eredményre vezet, hogy olyan termék értékesítése után köteles áfa fizetésére, amelynek beszerzési áfája nem vonható le.

[14] Vitatta továbbá, hogy az Áfa tv. 87. § b) pontja és 86. § (1) bekezdés j) pontja által meghatározott szabályok az általános-különös viszonyában állnak. Érvelése szerint mindkét rendelkezés az Áfa tv. „Adó alóli mentesség a tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel” cím alatt szerepel, és semmi nem utal arra, hogy a korábbi lerontaná a későbbit, sőt, a logika szabályai szerint az általános szabálynak kellene az első helyen szerepelnie. A jogértelmezési elvekkel ellentétes ezért az adóhatóság álláspontja, mivel az alperes két, egymással

egyenrangú szabály ütköztetése alapján, önkényesen, a felperesre hátrányosabb rendelkezést alkalmazta, csupán azért, hogy adóbevételhez jusson.

[15] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

A jogerős határozat

[16] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[17] Indokolása szerint a felperes 2018. december 17. napján nem lakóingatlant szerzett be, hanem kivett beépítetlen területet. Ekkor a lakóingatlan még fizikailag nem is létezett, így az Áfa tv. 124. § (1) bekezdésének h) pontjának alkalmazása fel sem merülhetett. Az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés i) pontjában, illetve a (2) bekezdés c) pontjában foglaltak figyelembe vétele sem lehetséges, mivel a lakóingatlan építését a kivitelezők végezték, ők szerezték be az ahhoz szükséges termékeket (építőanyagokat), illetve az építési-szerelési munkálatokhoz szükséges szolgáltatásokat is ők vették igénybe. A felperes kizárólag a kivitelezési díj fizetésére volt köteles.

[18] A megrendelt ingatlanok átvételére 2019. november 25. napján került sor, ekkor azokat nem lehetett lakóingatlannak tekinteni az Áfa tv. 259. § 12. pontja alapján, mert a lakások, a parkolók, a liftek és a tároló épületek használatbavételi engedélye csak 2020. augusztus 6. napján vált véglegessé, ezt követően kerülhetett csak sor az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzésükre. Az Áfa tv. 125. §-ának alkalmazása pedig a felperes szerint sem volt lehetséges, tekintettel arra, hogy felperes vonatkozásában a továbbértékesítési cél nem merült fel, illetve a felperes nem élt az Áfa tv. 88. §-a szerinti választás jogával, és nem tette adókötelessé ezen termékértékesítését.

[19] Utalt arra, hogy az Áfa tv. 86. §-ához fűzött indokolás szerint az ingatlanok értékesítése (és bérbeadása) főszabály szerint adófizetési kötelezettséget nem keletkeztető, adómentes ügyletnek minősül, a vételár (és a bérleti díjak) után adót felszámítani nem kell. Az ezen ügyletekhez kapcsolódó beszerzések input áfája ugyanakkor – mivel e beszerzések nem adóköteles tevékenység érdekében hasznosulnak – levonási tilalom alá esik. A törvény a főszabály 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 két év, minden körülmények között adóköteles ügyletnek minősül, amelyet áfa-fizetési kötelezettség terhel. A kommentár szerint e kivételes, speciális jogügyletek tekintetében azonban – adóköteles mivoltuk okán – a törvény biztosítja a hozzájuk tapadó beszerzésekre jutó input áfa levonhatóságát.

[20] Megjegyezte, hogy míg az Áfa tv. 87. §-a „termék”, a 86. § (1) bekezdés j) pontja „beépített ingatlan (ingatlanrész) és ehhez tartozó földrészlet” értékesítése esetén követendő eljárásról rendelkezik. A „termék” a „beépített ingatlan”-hoz képest mindenképpen általánosabb kategória, a „beépített ingatlan” megjelölés tehát speciálisnak tekinthető.

[21] Mindezek alapján megállapította, hogy a perbeli lakóingatlan értékesítése vonatkozásában az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pont j) alpontjában rögzített tényállás valósult meg, vagyis az ingatlan használatbavétele megtörtént, de az arra jogosító hatósági engedély véglegessé válásától (2020. augusztus 6.) számítva az ingatlan értékesítéséig (2020.

december 7.) nem telt el két év, a 87. § b) pontja szerinti adómentesség az új beépített ingatlanra nem alkalmazható, így a felperes az értékesítés után áfa fizetésére köteles.

A felülvizsgálati kérelem

[22] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet keresetének megfelelő tartalmú megváltoztatását, másodlagosan annak hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását kérte.

[23] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés h) és i) pontját, (2) bekezdés c) pontját, 259. § 12. pontját.

[24] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy az ingatlan az ingatlan-nyilvántartásban történő lakásként való feltüntetését megelőzően nem minősült lakóingatlannak, így nem lakóingatlan beszerzését végezte. Figyelmet kívül hagyta ugyanis, hogy a társasház előzetes alapításának ténye 2018. augusztus 17. napján feljegyzésre került az ingatlan-nyilvántartásban. Ez önmagában igazolja, hogy a beszerzett ingatlan az ingatlan-nyilvántartásban lakásként feltüntetésre váró ingatlan volt, tehát megfelelt az Áfa tv. 259. § 12. pontjában írtaknak. Erre figyelemmel lakóingatlan építéséhez vett igénybe szolgáltatást, amely után adólevonási jogot az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés h) és i) pontja és (2) bekezdés c) pontja alapján nem gyakorolhatott.

[25] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Utalt arra, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú adóhatározattal szembeni fellebbezésében, illetve a keresetében előadott jogi érveit ismételte meg.

A Kúria döntése és jogi indokai

[26] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[27] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalból elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[28] A Kúria ezen szabályok értelmében a felülvizsgálati eljárásban nem a kereset újbóli elbírálását végzi, hanem azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet sérti-e a fél által megjelölt jogszabályokat. A felperes a felülvizsgálati kérelmében ugyan idézte az Áfa tv. számos, adókötelezettségre, adómértékre, illetve adómentességre vonatkozó rendelkezését, azonban jogi indokolást kizárólag az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés h) és i) pontjának, (2) bekezdés c) pontjának, 259. § 12. pontjának elsőfokú bíróság általi értelmezéséhez fűzött.

[29] A felperes felülvizsgálati kérelmében tehát nem támadta a jogerős ítélet azon megállapítását, hogy a perbeli lakóingatlan értékesítése vonatkozásában az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pont jb) alpontjában rögzített tényállás valósult meg, azaz az ingatlan használatbavételétől az értékesítésig nem telt el két év, így az értékesítés a felperes által a számlákon megjelölt okból nem adómentes.

[30] A felülvizsgálati kérelem alapján mindennek következtében a Kúria elsőként azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan állapította-e meg, hogy a perbeli ingatlan a szerzéskor nem minősült lakóingatlannak.

[31] Az Áfa tv. 259. § 12. pontja szerint „*lakóingatlan*: lakás céljára létesített és az ingatlan-nyilvántartásban lakóház vagy lakás megnevezéssel nyilvántartott vagy ilyenként feltüntetésre váró ingatlan. Nem minősül lakóingatlannak a lakás rendeltetésszerű használatához nem szükséges helyiség még akkor sem, ha az a lakóépülettel egybeépült, így különösen: a garázs, a műhely, az üzlet, a gazdasági épület”.

[32] Alappal hivatkozott tehát arra a felperes, hogy ezen fogalommeghatározásból következően a lakás megnevezéssel feltüntetésre váró ingatlan az Áfa tv. alkalmazásában lakóingatlannak minősül. A Kúria ugyanakkor megállapította, hogy a felperes a 2018. december 17-én a/8 hrsz. alatt nyilvántartott, 4724 m² alapterületű, "kivett beépítetlen terület" megjelölésű belterületi ingatlan 561/20000 tulajdoni hányadát szerezte meg, és az ingatlan-nyilvántartásban a teljes ingatlanra került feljegyzésre a társasház előzetes alapításának ténye 2018. augusztus 17. napján. Az adásvételi szerződéssel azonos napon megkötött kivitelezési szerződés is a társasház alapítással érintett ingatlan egyes részeinek kivitelezésére irányult. Az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény végrehajtásáról szóló 109/1999. (XII. 29.) FVM rendelet 53. § (4) bekezdése szerint „*Felépítendő épületre vonatkozó társasház alapítás tényét a földrészlet tulajdoni lapjának III. részén kell feltüntetni.*” A felperes által utóbb értékesített/8/A/158 hrsz.-ú lakás (illetve a/8/A/169 hrsz.-ú tároló, valamint a két gépkocsibeálló) a felperesi szerzéskor tehát az ingatlan-nyilvántartásban még nem szerepelt, nem is várt lakásként való feltüntetésre (ilyen tartalmú kérelem használatbavételi engedély hiányában még nem került, nem is kerülhetett benyújtásra), így az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy az Áfa tv. 259. § 12. pontja szerint a megszerzett ingatlanhányad nem minősült lakóingatlannak.

[33] Az elsőfokú bíróság tehát helytállóan állapította meg, hogy a *lakóingatlant* terhelő előzetesen felszámított adó levonását kizáró Áfa tv. 124. § (1) bekezdés h) pontja az ingatlanvételnélkor nem merülhetett fel, mert a felperes nem lakóingatlant vásárolt. Ugyanakkor az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg, hogy *a lakóingatlan építéséhez szükséges terméket* terhelő előzetesen felszámított adó levonását kizáró 124. § (1) bekezdés i) pontja, illetve *a lakóingatlan építéséhez szükséges szolgáltatást* terhelő adó levonását kizáró (2) bekezdés c) pontja a felperes esetében nem merülhetett fel, ugyanis egyrészt a felek egyezően adták elő, hogy a felperes adólevonási jogot az ingatlan kivitelezéséhez kapcsolódóan nem gyakorolt, másrészt lakóingatlan értékesítéséhez vett igénybe szolgáltatást, továbbá az sem kizárt, hogy ilyen terméket is vásárolt. Ezzel ellentétes irányú bizonyítás az ellenőrzés, a bírósági eljárás során sem folyt, így az elsőfokú bíróság megállapítása e körben megalapozatlan.

[34] Ez azonban nem befolyásolja azt, hogy helytálló az elsőfokú bíróság álláspontja, mely szerint a felperes által értékesített lakás új beépített ingatlannak minősült, amely értékesítésének áfa-köteleességét az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pont jb) alpontja értelmében a használatbavételi engedély véglegessé válása és az értékesítés időpontja közt eltelt idő alapján kellett meghatározni.

[35] A felperesi állítással szemben az adómentesség az Áfa tv. 87. §-a alapján sem biztosítható azon az alapon, hogy az értékesítést megelőzően a termékhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó nem volt levonható. A jogalkotó ugyanis nevesítetten, az új ingatlan értékesítésére vonatkozóan – az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontjában – különös szabályokat alkotott. Így – miként arra az alperes és az elsőfokú bíróság is hivatkozott – az Áfa tv. 87. §-ban meghatározott, a bármely termékre vonatkozó adómentességi szabály alkalmazása az ingatlanértékesítés esetére kizárt. Az elsőfokú bíróság által idézett törvényi indokolásból ez a jogalkotói szándék egyértelműen kitűnik, az Áfa tv. 87. §-a és 86. § (1) bekezdés j) pontja az általános-különös szabály viszonyában álló rendelkezések. Ennek következtében az adókötelezettség szempontjából nem releváns, hogy a felperes a lakóingatlan építéséhez szükséges termék beszerzése, illetve szolgáltatás igénybevétele kapcsán adólevonási jogot nem gyakorolhatott.

[36] A Kúria mindezek folytán megállapította, hogy a jogerős ítélet nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat, így azt a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[37] *Amennyiben az adóalany az ingatlant nem továbbértékesítési szándékkal veszi, továbbá nem jelenti be az adóhatóságnál, hogy annak értékesítését adókötelessé teszi, valamint annak használatbavételétől az értékesítésig nem telt el két év, az értékesítés az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés j) pontjának jb) alpontja értelmében adóköteles ügylet.*

Záró rész

[38] A Kúria az alperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján megállapított felülvizsgálati perköltségének viselésére a felperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése és 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 83. § (2) bekezdése alapján kötelezte.

[39] A Kúria felülvizsgálati illeték viselésére vonatkozó rendelkezése az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 39. § (1) bekezdésén, 50. § (1) bekezdésén és a Kp. 35. § (1) bekezdése értelmében alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdésén és 102. § (1) bekezdésén alapul.

[40] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[41] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. november 10.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta s.k.
előadó bíró

dr. Márton Gizella s.k.
bíró

dr. Kurucz Krisztina s.k.
bíró

dr. Demjén Péter s.k.
bíró