

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3170/2017. (VII. 6.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panaszok visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.32.664/2015/15. és 12.K.31.678/2014/20. számú ítéletei, valamint a Kúria Kfv.I.35.364/2016/4. és Kfv.V.35.749/2015/6. számú ítéletei alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszokat visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. A panaszosok (férj és feleség) – jogi képviselőjük (dr. Karsai Dániel, 1056 Budapest, Nyáry Pál u. 10. V/1.) útján – 2017. január 31-én, illetve 2017. március 23-án az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt nyújtottak be az Alkotmánybírósághoz, melyben az első panaszos a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.32.664/2015/15. számú jogerős elsőfokú ítélete, a Kúria Kfv.I.35.364/2016/4. számú, felülvizsgálati eljárásban meghozott ítélete, valamint a jogerős ítélet által helybenhagyott NAV másodfokú, 2889244467. iktatószámú határozata, illetve a NAV 3051784392. iktatószámú elsőfokú határozata, a második számú panaszos pedig a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.31.678/2014/20. számú ítélete, a Kúria Kfv.V.35.749/2015/6. számú ítélete, továbbá a jogerős ítélet által helybenhagyott NAV másodfokú, 2889244456. iktatószámú határozata, illetve a NAV 3051784381. iktatószámú elsőfokú határozata alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérte; emellett mindkettőn kérték az Abtv. 61. § (1) bekezdésének *b*) pontja alapján, hogy az Alkotmánybíróság hívja fel a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságot a kúriai ítélet végrehajtásának felfüggesztésére. Az indítványozók szerint a megsemmisíteni kért közigazgatási és bírósági döntések ellentétesek az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésével, valamint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésével, vagyis a tisztességes hatósági és bírósági eljárás-hoz való alaptörvényben biztosított jogokkal.
- [2] 2. Az indítványozók a támadott ítéletek alapjául szolgáló közigazgatási peres eljárások felperesei, illetve a NAV határozatai alapjául szolgáló közigazgatási eljárásban ügyfelek voltak. A panaszosok 2001-ben közösen megvásároltak egy Budapest III. kerületi beépítetlen ingatlant, melyből a rájuk eső $\frac{1}{2}$ - $\frac{1}{2}$ tulajdoni hányad vételára 12 millió Ft volt fejenként. Ezt követően a tulajdonosok ikerházat építettek a telekre, melynek használatba vételi engedélyt 2003-ban kaptak meg. 2007 júliusában előbb az ikerház egyik felét, majd 2007 októberében a másik felét is értékesítették; előbbiből a felpereseknek 32 és fél millió Ft, utóbbiból pedig 39 millió Ft bevétel származott. 2007-es személyijövedelemadó-bevallásaikban a panaszosok ingatlanértékesítésből származó bevételként összesen fejenként 71 530 736 Ft-ot vallottak be, az ingatlan megszerzésének költségeként a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) akkor hatályos 62. § (3) bekezdése alapján ezzel szemben e bevétel 75%-ának megfelelő költséget, azaz fejenként 53 637 294 Ft-ot számítottak be, így tényleges jövedelmüket fejenként 17 893 442 Ft-ban állapították meg, adófizetési kötelezettségüket is e számítás szerint teljesítették.
- [3] A panaszosok adóbevallásukat 2011-ben önellenőrzéssel módosították, amelyben lakáscélú felhasználást kívántak érvényesíteni, mivel 2011 áprilisában fele-fele arányban 36 és fél millió forintért, azaz fejenként 18 250 000 Ft-ért megvásároltak egy másik óbudai lakást; ennek alapján a 2007. évre eső személyi jövedelemadó-fizetési kötelezettségüket mindkettőn 0 Ft-ra módosították. A NAV ezt követően a panaszosok bevallásainak utólagos ellenőrzését végezte el, melyben azt állapította meg, hogy a panaszosok jogosulatlanul alapították az ingatlan megszerzésével kapcsolatos költségeiknek a meghatározását az Szja.tv. 2007-ben hatályos 62. § (3) bekezdésére, mivel e rendelkezés szerint e 75%-os költséghányad csak akkor alkalmazható, ha a megszerzésre fordított összeg nem állapítható meg. Itt azonban a megszerzésre fordított összeg (a beépítetlen, közösen megvásárolt telek vételára) egyértelműen megállapítható: az a 2001-es adásvételi szerződésben szereplő, fejenként 12 millió Ft volt. Ennek alapján a 75%-os költséghányad jelen esetben nem volt alkalmazható. A későbbi

panaszos adózó ügyfelek arra hivatkoztak, hogy az ikerház építésének költségei is „megszerzésre fordított összegnek” minősülnek, az adóhatóság azonban megállapította, hogy az legfeljebb „értéknövelő beruházás-ként” számolható el, ha az elszámolás feltételei, melyeket az Szja.tv. 4. § (3) bekezdése határozott meg, fennállnak. Eszerint költségnek csak a szabályszerűen igazolt kiadás minősül, a kiadás igazolására pedig az Szja.tv. 4. § (4) bekezdése értelmében csak az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti bizonylat, továbbá az a bizonylat alkalmas, mely tartalmazza a költség összegének megállapításához szükséges valamennyi adatot, így például a kiadás összegét és pénznemét is. Mivel a házat a panaszosok önerőből, saját maguk építették, annak költségeit pedig számlákkal nem tudták igazolni, így a legtöbb, általuk az „ingatlan megszerzésére fordított költségként” szerepeltetett tétel még értéknövelő beruházásnak sem minősülhetett. Ennek alapján a NAV 3051784392. iktatószámú elsőfokú határozatával az első panaszos, a feleség terhére a 2007. adóévre vonatkozóan 13 714 942 Ft adókülönbötetet állapított meg személyi jövedelemadó adónemben, míg a második panaszos, a férj terhére 3051784381. iktatószámú határozatával 14 104 276 Ft-ot, amely adókülönbötetből a feleség esetében 4 473 761 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 9 241 581 Ft-ot pedig adóhiánynak, a férj esetében pedig 4 473 361 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 9 630 915 Ft-ot pedig adóhiánynak minősített. Mindezek alapján a feleséggel szemben 6 857 471 Ft, a férjjel szemben pedig 7 052 138 Ft adóbírságot is kiszabott, valamint 2 412 994 Ft, illetve 2 606 427 Ft késedelmi kamat megfizetésére is kötelezte őket.

- [4] A NAV elsőfokú határozata ellen a panaszos ügyfelek fellebbeztek. A NAV másodfokú, 2889244467., illetve 2889244456. iktatószámú határozataiban az elsőfokú határozatokat külön-külön eljárásban megváltoztatta, néhány költséget (az ingatlan értékbecslésének, télikert gyártásának és felszerelésének, üvegcsereinek a költségeit) igazolt értéknövelő beruházásnak ismert el, egyebekben azonban egyetértett az elsőfokú határozatokkal. Ennek alapján a fenti tételeket módosította: összesen a feleség esetében 13 471 129 Ft, a férj esetében 13 860 463 Ft adókülönbötetet állapított meg személyi jövedelemadó adónemben, amely adókülönbötetből fejenként 4 473 361 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, továbbá a feleség esetében 8 997 768 Ft-ot, illetve a férj esetében pedig 9 387 102 Ft-ot pedig adóhiánynak minősített. Mindezek alapján 6 735 564 Ft, illetve 6 930 231 Ft adóbírságot szabott ki, valamint 3 920 115 Ft, illetve 4 089 675 Ft késedelmi pótlék megfizetésére is kötelezte az indítványozókat.
- [5] A NAV másodfokú határozata ellen a panaszosok kereseti kérelmeket terjesztettek elő, melyekben kérték, hogy a bíróság helyezze hatályon kívül a másodfokú közigazgatási határozatokat és kötelezze a másodfokon eljárt hatóságot új eljárások lefolytatására, mivel szerintük a határozatok megalapozatlanok és jogsértők. Arra hivatkoztak, hogy a lakóház felépítése az ingatlan megszerzésére fordított költség, amelyet 2008. január 1-jétől az Szja.tv. és az azon alapuló bírói gyakorlat is elismer, és mivel annak felépítése biztosan pénzbe került, de számlák hiányában nem lehet megállapítani, hogy mennyibe, ezért a 75%-os költséghányad alkalmazása jogszerű volt, az ezzel ellentétes NAV általi értelmezés pedig jogszerűtlen.
- [6] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.32.664/2015/15. és 12.K.31.678/2014/20. számú ítéleteivel a kereseteket mint alaptalanokat külön-külön eljárásban elutasította. Mindkét ügyben leszögezte, hogy a 2007. adóévre vonatkozó megállapítások alapjául a 2007-ben hatályos adójogszabályok szolgálnak, az ezt követő változások nem értékelhetők. Egyetértett az alperes NAV-val abban, hogy jelen esetben a megszerzésre fordított összeg egyértelműen igazolható, az a beépítetlen telek vételára, így a 75%-os költséghányad nem alkalmazható; más, a költséget és így az adóalapot csökkentő értéknövelő beruházást pedig a panaszosok nem tudtak az adójogszabályok által megkívánt módon igazolni. A bíróság szerint 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. Minden más csak „értéknövelő beruházásként” értékelhető, amennyiben annak feltételei fennállnak. Házilagos kivitelezés esetén a munkadíj költségként nem számolható el, az anyagár pedig csak ÁFA-s számla vagy más, az adójogszabályoknak megfelelő bizonylat esetében (így a felperes által bemutatott készpénz-átutalási megbízások alapján nem). Úgyszintén nem számolható el költségként a felperes panaszos által felvett hitel kamata; így az ilyen kamat, a saját munka díja, illetve a megfelelő bizonylattal nem igazolt építési anyagok ára adóalap-csökkentő tényezőként nem volt figyelembe vehető, az ezzel kapcsolatos adóhatósági jogértelmezés jogszerű és megalapozott volt.
- [7] A jogerős bírói ítéletek ellen a felperesek külön-külön felülvizsgálati kérelmeket terjesztettek elő a Kúriához, ezen ítéletek hatályon kívül helyezését és a keresetüknek helyt adó határozatok meghozatalát, a feleség pedig másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezésével a közigazgatási és munkaügyi bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára utasítását kérve, amely kérelmeket a Kúria érdemben vizsgált, ám

Kfv.I.35.364/2016/4., illetve Kfv.V.35.749/2015/6. számú ítéleteivel elutasított. A Kúria érdemben egyetértett mind a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által megállapított tényállásokkal, mind az alkalmazott jogszabályok körének meghatározásaival, mind azok értelmezéseivel, illetve a meghozott ítéletek érdemével és azok jogi indokaival. Kiemelte, hogy bár 2008. január 1-jétől a vizsgált tételek megítélése alapjául szolgáló jogszabályok és az ezen alapuló bírói gyakorlat változott, az elsőfokú bíróságnak a 2007-ben hatályos adójogszabályokat kellett alkalmaznia. Ez alapján pedig a közigazgatási és munkaügyi bíróság következtetései mindkét ügyben megalapozottak, a döntést jogszabálysértés nélkül hozta meg. Ezzel kapcsolatban megismételte a közigazgatási és munkaügyi bíróság által kifejtett érveléseket, hangsúlyozva, hogy a személyi jövedelemadó-bevallás körében nem kötelezettség, csak lehetőség a költségek elszámolása. Ha azonban azzal bárki élni kíván, akkor az Szja.tv. által meghatározott módon kell igazolnia a költségeit. Mivel ez a konkrét ügyekben nem történt meg, ennek ellenére azokat a felperesek költségcsökkentő tényezőként vették figyelembe és adóbevallásukban érvényesítették, így jogellenesen jártak el, az alkalmazott adójogi következmények meghatározása tehát mindkettejük esetében jogszerű volt.

- [8] 3. A felperes panaszosok e hatósági és bírósági határozatok mindegyike alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérték az Alkotmánybíróságtól, mivel szerintük a bírósági döntések az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jogba, a NAV-határozatok pedig az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes hatósági eljáráshoz való jogba ütköznek, arra tekintettel, hogy mindegyik határozat sérti az indokolt döntéshez való jogot.
- [9] A panaszosok szerint a döntések egyike sem indokolta megfelelően, miért jutott az azokban foglalt érdemi döntés alapjául szolgáló következtetésre. Szerintük (a 2007. évi jogi helyzet alapján) az eljáró hatóságoknak és bíróságoknak „az ügyben konkrétan alkalmazandó szabály híján” jogértelmezést kellett volna folytatniuk, amelynek eredményeként azt kellett volna megállapítaniuk, hogy a 75%-os költséghányad alkalmazása megfelelő volt, mivel szerintük a házilagos munka díja összegszerűen meg nem határozható, de létező költség, így az összes költség túlmutat a beépítetlen telek eredeti vételárán, pontosan azonban nem határozható meg. Ezt szerintük a 2008. évtől folytatott bírósági gyakorlat is alátámasztja, mely tartalmilag a felperes jogértelmezésével azonos módon ítéli meg a felperes cselekményét.
- [10] 4. Az alkotmányjogi panaszok érdemi elbírálásra alkalmatlanok, ennek alapján nem fogadhatók be. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy – a panaszokban foglaltakkal ellentétben – mind a közigazgatási és munkaügyi bíróság, mind a Kúria ítéletei részletes indokolást tartalmaznak arra vonatkozóan, hogy milyen jogszabályi alapokon, milyen tényállás alapján, milyen jogi indokok felhasználásával hozott döntést e két bírói fórum. A NAV elsőfokú határozatai kifejtik, hogy a megszerzésre fordított összeg 12 millió Ft; hogy erre az Szja.tv. 62. § (3) bekezdése nem alkalmazható; hogy az építkezés költségei értéknövelő beruházásnak minősülnek, melyeket az adózónak igazolnia kell; és hogy ezen igazolásra számlákkal nem került sor, a házilagos kivitelezés figyelembe vétele pedig számlák hiányában nem történhetett meg. A másodfokú NAV-határozatok e jogi mérlegelés rögzítését ugyancsak tartalmazzák. A jogerős ítéletek úgyszintén tartalmaznak indokolást: kifejtik, hogy a NAV-határozatok meghozatalára anyagi vagy eljárási jogszabálysértés nélkül került sor; hogy a megszerzésre fordított összeg az átruházásról szóló szerződés szerinti érték; hogy költségnek a nem igazolt kiadás nem minősülhet; hogy beépítetlen telek megszerzése esetében a megszerzésre fordított összeg csak a beépítetlen telek megszerzésével kapcsolatos kiadás lehet; hogy házilagos kivitelezés esetében értéknövelő beruházásként csak számlával igazolt költség számolható el, a tulajdonos munkájának díja nem; hogy a felperes által felvett hitel nem értéknövelő beruházás, és a megfizetett kamat költségként nem számolható el; és hogy a saját telekre történő ráépítés az ügylet megvalósulásakor hatályos adójogszabályok szerint nem minősült ingatlanszerzésnek. Végül a kúriai felülvizsgálati ítéletek is kifejtik – egyetértve a közigazgatási és munkaügyi bírósági ítéletekkel –, hogy a jogerős ítéletek meghozatalára a tényállás kellő feltárása alapján, jogszabálysértés nélkül került sor.
- [11] Az indítványozók valójában tehát nem az indokolás hiányát, hanem annak az indítványozók felfogásával nem egyező voltát sérelmezik. Az Alkotmánybíróság ennek alapján megállapította, hogy az indítványokban foglaltak nem vetik fel annak lehetőségét, hogy a bírói döntéseket érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség történt, illetve hogy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéssről van szó, ezért a panaszok nem felelnek meg az Abtv. 29. §-ában foglalt feltételnek.
- [12] Jelen esetben az indítványozók a bíróságok és a NAV jogértelmezését támadják, érvelésük pedig a bírósági és a hatósági döntések tartalmi kritikáját foglalják magukban. A tényállás megállapítása és az ehhez vezető bizo-

nyítékok felvétele és értékelése, valamint a jogszabályok értelmezése azonban a bíróságok, ezen belül is elsősorban a Kúria, nem pedig az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozó kérdés. Az Alkotmánybíróság továbbá már a 3325/2012. (XI. 12.) AB végzésben kifejtette, ezzel kapcsolatos gyakorlata pedig azóta is töretlen, hogy „[a]z Alkotmánybíróság az Alaptörvény 24. cikkének (1) bekezdése alapján az Alaptörvény védelmének legfőbb szerve. [...] [A]z Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszon keresztül is az Alaptörvényt, az abban biztosított jogokat védi. Önmagukban [...] a rendes bíróságok által elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések nem adhatnak alapot alkotmányjogi panasznak. Egyébként az Alkotmánybíróság burkoltan negyedfokú bírósággá válna” {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [13]}.

- [13] 5. A fentiekre tekintettel az Alkotmánybíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.32.664/2015/15. és 12.K.31.678/2014/20. számú ítéletei, valamint a Kúria Kfv.I.35.364/2016/4. és Kfv.V.35.749/2015/6. számú ítéletei alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszokat az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján visszautasította. Mivel az Alkotmánybíróság eljárása e végzéssel lezárult, a kúriai ítéletek végrehajtásának felfüggesztésére vonatkozó kérelmekről mint okafogyottá vált indítványi elemekről az Alkotmánybíróságnak nem kellett döntenie.

Budapest, 2017. június 27.

Dr. Varga Zs. András s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/336/2017.

