

vonatkozó szigorúbb bizonyítási szabályokat alkalmazta az adóalap megállapításakor. De mivel a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság éppen a Kúria kialakult joggyakorlatára hivatkozással hozta meg az ítéletét, ezért előzetesen kérem a konkrét esetben ezen joggyakorlat alkalmazásának Alaptörvénnyel való összhangjának vizsgálatát és alkotmányellenességének megállapítását az alábbi indoklásban részletesen kifejtett okok miatt.

Indoklás

A tényállás és az alapvető jogi problémák ismertetését követően (I), bemutatjuk az eljárás során elkövetett tisztességes eljáráshoz való alkotmányos alapjogsértéseket (II), valamint az ennek eredményeként bekövetkezett tulajdonhoz való jogom súlyos megsértését (III).

I. Jogvita

Két gyermekemmel együtt 2001. augusztus 27-én megvásároltuk a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] építési telket 55 millió forintért, amelyen 2004-ig közösen felépítettünk egy családi házat, melynek 1/3-ad részben voltam a tulajdonosa. Családi okokból az ingatlant 2006. március 20-án értékesítettük 220 millió forintért.

Öt évvel később, és több mint nyolc évvel az építkezés befejezését követően, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság 2011. július 12-én kelt határozatában a 2006. évre 7.485.899. - Ft adóhiányt állapított meg a terhemre. és az adóbírságot 3.742.949.- forintban, a késedelmi pótlékot 3.602.392.- forintban szabta meg. Az adóügyemben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 21.K.30.498/2013/4. számú ügyben meghozott ítéletében a NAV határozatát helyben hagyta és keresetemet elutasította.

A NAV II. fokú hatósága az alábbi jogi tényállást állapította meg, melyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság is elfogadott:

- Az Sza. tv 62. § (3) bekezdésének alkalmazására nem volt lehetőségem, mert az ingatlan (az építési telek) szerzőskori értéke (55.000.000.- Ft) megállapítható, így jogszerűtlenül csökkentettem a bevételt annak 75 %-ával.

- A II. fokú adóhatóság is megállapította, hogy a megvásárolt ingatlanon építkezés történt, azonban ennek költségeit nem lehet levonni a bevételből, mert a becsatolt szakértői véleményt az adóhatóság nem fogadta el. Ezt az adóhatóság az Szja. tv. 62. §-ára, az Szja. tv. 3. § 32. pontjára, a 4. § (3) - (4) bekezdésére alapozta.
- A II. fokú adóhatóság 24.269.211.- Ft-ot – mint igazolt kiadást elfogadott – és ezzel csökkentette az I. fokú adóhatóság által megállapított adóhiányt, ugyanakkor a benyújtott számlák közül arra hivatkozással, hogy azok nem az építető nevére szólnak, többet nem fogadott el, az értéknövelő beruházás igazolásaként.
- A II. fokú adóhatóság megállapítása szerint az adóbevallás készítése során nem a tölem elvárható körültekintéssel jártam el, és így méltánylást érdemlő körülmény nem tárható fel a javamra, a bírság összegét 50 %-ban határozták meg.

Tehát az adóhiány a NAV és a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság szerint a 2006. március 20-án ingatlan értékesítéséből származó jövedelmemből keletkezett, melyet 54.833.333.- forintban állapított meg szemben a bevallásomban feltüntetett 18.333.333.-forinttal.

Az adóbevallásomban az 1995. CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról (Szja tv.) 62.§ (2) bekezdésének megfelelően a bevételből 75% költségátalány alkalmazásával állapítottam meg a jövedelemem összegét, bár ez nyilvánvalóan magasabb adóalapot eredményezett az építkezés során ténylegesen felmerült költségekhez képest. Mivel azonban lakáscélú felhasználási kedvezményt kívántam igénybe venni, ezért ezt tartottam az egyszerűbbnek, hiszen a hatályos szabályoknak megfelelően személyi jövedelemadót ténylegesen egyáltalán nem kellett megfizetnem az értékesített ingatlan után, az adóalap mértékétől függetlenül, illetőleg azt visszaigényelhettem.

A NAV határozatában nem fogadta el a 75%-os költségátalány alkalmazását, mert véleménye szerint az csak akkor alkalmazható, ha az ingatlan szerzésekori értéke nem megállapítható. Szerinte ez esetemben az üres építési telek 2001-es 55 millió forintos vételára. Függetlenül attól, hogy az akkor még nem létező, később ráépített családi házon ebben az időpontban nyilvánvalóan nem szerezhettem tulajdonjogot. Véleményünk szerint így annak szerzésekori értéke sem volt megállapítható, csak 2004-ben, az építkezés befejezését és a jogerős használatba vételi engedély megszerzését követően.

A NAV nem vitatta, hogy az építési telken -a szakértői vélemény szerint is- a felépített családi ház teljes beruházási értéke meghaladta a 140 millió forintot, így csak annak jogi minősítésében nem értettünk egyet. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által elfogadott véleményük szerint, a családi ház létesítése a telek értékét növelő beruházásnak minősül, és ezért – szintén téves és alaptörvény-ellenes jogértelmezéssel- csak a számlával igazolható költségekkel csökkenthető az adóalap. Az Szja. tv. 3.§ 32. szerint: *Értéknövelő beruházás: az a ráfordítás, amely az ingó dolog, az ingatlan értékét (állagát) megóvó ráfordításokon felül annak forgalmi értékét növeli.* Véleményünk szerint viszont 2001-ben nem szerezhettünk tulajdont egy akkor még nem létező dolgon, így a családi ház 2004-ben ráépítés, létesítés jogcímén került a tulajdonunkba (amely tulajdonszerzési jogcím és nem minősíthető pusztán értéknövelő beruházásként, hanem megszerzésre fordított összeg), és amelynek szerzésekori értékét is ebben az időpontban kell meg állapítani. Továbbá az értéknövelő beruházások „kötött” bizonyítása sem vezethető le az Szja. törvény értelmezéséből, és nincs összhangban az Alaptörvénnyel sem.

Ténykérdésben tehát nem volt vita a felek között, és alkotmányjogi panaszomban nem kérem az Alkotmánybíróságtól a jogkérdésben hozott döntés felülvizsgálatát sem, mert arra nyilvánvalóan nincs hatásköre (3387/2012. (XII. 30.) AB végzés (15) pont).

Ellenben a hatósági és bírósági eljárás során elkövetett alapjogsértések érdemben befolyásolták a bírói döntést, és annak eredményeként olyan jövedelem után kellene adót, adóbírságot és késedelmi pótlékot fizetnem, ami egyrészt nem keletkezett, másrészt egyébként sem kellett volna befizetnem az adó összegétől függetlenül, ezért súlyosan sérti az Alaptörvényben biztosított tulajdonhoz való jogomat is.

II. Tisztességes eljáráshoz és a hatékony jogorvoslathoz való jog sérelme

Ahogy azt az Alkotmánybíróság következetes joggyakorlatában többször kiemelte, a tisztességes eljárás egy olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni (6/1998. (III.11.) AB határozat). Véleményünk szerint nem csupán a szakértői bizonyítási indítvány jogellenes és alaptörvény-ellenes elutasítása sértette az Alaptörvényben biztosított alapjog érvényesülését, hanem többek között a jogbiztonságot sértő és az adózóra hátrányos visszaható hatályú jogalkalmazás, a bizonyítási teher indokolatlan megfordítása, valamint a bírósági ítélet indoklásának

elégtelensége miatt is az eljárás egésze pusztán formálisnak tekinthető, és nem felel meg az Alaptörvény tisztességes eljárásra és hatékony jogorvoslatra vonatkozó rendelkezéseiből eredő garanciális szabályok követelményeinek.

II.1. Szabad bizonyításhoz való jog sérelme

A szabad bizonyítás a tisztességes eljáráshoz való jog elidegeníthetetlen része, amely csak az alkotmányos garanciák megtartása mellett, törvényben korlátozható. A Bíróság az eljárás törvényes kereteit nem tartotta meg, amikor a 2004. évi CXL. törvény a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól (Ket.) 50.§ (5) bekezdésében, valamint az 1952. évi III. törvény Polgári Perrendtartásról (Pp.) 3.§ (5) bekezdésében foglalt szabad bizonyítás elvét törvényi felhatalmazás nélkül korlátozta. Továbbá a 2003. évi XCII. törvény (Art.) 95.§ (5) bekezdésének kifejezett és egyértelmű rendelkezése ellenére, amely szerint a bizonyítás érdekében szakértő vehető igénybe, elutasította a szakértői bizonyítást. Ezzel súlyosan megsértette az eljárás törvényes kereteit és az adózó alkotmányos jogait, amely az ügyben meghozott ítéletet nemcsak érdemben befolyásolta, hanem eldöntötte.

II.2. Indoklás elégtelensége

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság indoklása egészében nem megfelelő, gyakorlatilag egyben átvette a NAV érvelését, anélkül, hogy válaszolt volna az általunk felhozott jogi érvekre és indítványokra. Például arra, hogy a telek értékének 2,5-szeresét elérő ráépítés hogyan minősülhet értéknövelő beruházásnak megszerzésre fordított összeg helyett, hogyan lehet a szerzésekori értékét megállapítani egy még nem létező dolognak?

Különösen súlyos és alaptörvény-ellenes az indoklásnak az a hiányossága, ami éppen az igazolt költségek „kötött” bizonyítására vonatkozik. Tehát kifejezett törvényi rendelkezésre való hivatkozás helyett, amely elengedhetetlen lenne a szabad bizonyításhoz való jog korlátozásához.

Kifejezett törvényi szűkítés hiányában az általános bizonyítási szabályokat kell alkalmazni, jelen esetben a szakértői véleménnyel történő bizonyítást figyelembe kellett volna venni. Az indoklás ilyen hiányossága és a szakértői bizonyítás indokolatlan elutasítása nem összeegyeztethető az Alaptörvény által garantált tisztességes eljáráshoz való joggal.

A 2006-ban hatályos személyi jövedelemadóról szóló törvény 62. § (1) bekezdésében foglaltakkal szemben a 2008. január 1. óta hatályos személyi jövedelemadó szabályok eredménye az a szigorítás, hogy kizárólag az építető vagy hozzátartozója nevére szóló számlával lehet igazolni a költségeket. De ez a szigorú, a szabad bizonyítást kötött bizonyítássá alakító szabályozás is lehetővé teszi, hogy amennyiben nem áll rendelkezésre az építető vagy hozzátartozói számára kiállított számla, akkor az anyagköltség beszámítására - számla hiányban is - lehetőség van. Ennek mértékére pedig az általános szabályok szerinti, akár szakértői bizonyítás is igénybe vehető.

Ezzel szemben 2006-ban a Szja. tv. 62. §-a nem írt elő számlával történő igazolást. Tehát csak jogértelmezéssel jutott a bíróság arra a következtetésre, hogy kizárólag számlával lehet az építkezés költségeit igazolni.

Ugyanakkor az Szja. tv. 4. § - az adóhatóság véleménye szerint általános – szabályaiból csak az adóhiány megállapítását lehetővé tevő rendelkezéseket alkalmazzák. A jogszabály szerint a bevételből az adott évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadást lehet levonni. (Kivéve, ha a törvény minősít költségnek valamely tételt.) Ezt a szabályt azonban az adóhatóság kiterjesztően értelmezte, hiszen befogadott olyan számlákat, amelyek nem a jövedelem keletkezésének évében, hanem előtte több évvel történt teljesítést igazolnak.

Véleményünk szerint a bizonyítás leszűkítése kizárólagosan a számlával igazolt költségekre önmagában is alkotmányossági aggályokat vet fel, de akár a Pp. 3. § (5) bekezdése, akár a Ket. bizonyítási szabadságot jelentő szabályait vesszük figyelembe, **a korlátozásnak egyértelműnek és törvényen alapulónak kell lennie.**

Az Szja. törvény 2006-ban hatályos szövege is tételesen jelöli meg azokat a csak számlával igazolható költségeket, amelyek kötött bizonyítást eredményeznek. (Szja. törvény 1. számú melléklete tételesen felsorolja azokat az eseteket, ahol a költség igazolására kizárólag számla fogadható el. Például a 9.3.2. b/-c/ pontjaiban a lakáscélú támogatások esetében az értéknövelő beruházás adómentessége kizárólag számla alapján állapítható meg. Egyértelmű a jogszabály egyébként abban is, hogy mindez csak az elévülési időn belül jelenti a számla megőrzési kötelezettséget.)

II.3. Jogállamiság és jogbiztonság elvének sérelme

Annak ellenére, hogy nem az Alaptörvényben biztosított jog, a jogállamiság és a jogbiztonság sérelmére alapított alkotmányjogi panasz kivételesen megengedhető az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint visszaható hatályú jogalkalmazás vagy a felkészülési idő hiánya miatt. (3387/2012. (XII. 30.) AB végzés (11) pont)

A NAV és a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hivatkozott Legfelsőbb Bíróság néhány közzétett eseti döntésben megnyilvánuló iránymutató joggyakorlatát egyrészt a 2008. január 1-jén hatályba lépett Szja. törvény módosított rendelkezései alapján alakította ki, másrészt kizárólag az értéknövelő beruházásokra vonatkozik. Ekkor jelent meg az Szja. törvény 62.§ (2) bekezdésében először törvényi utalás a szerzőskori érték megállapításánál a

magánszemély nevére kiállított számla szerinti értékre, amely a 2006-ban hatályos jogszabályokban egyáltalán nem szerepelt.

Így két lehetőség képzelhető el, de mindkettő alkotmányellenes. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság vagy törvényi felhatalmazás nélkül korlátozta a bizonyítást a számlával igazolt költségekre, ezzel sértve a tisztességes eljáráshoz való jogot, vagy a Legfelsőbb Bíróság (Kúria) később kialakult gyakorlatára hivatkozva visszaható hatállyal alkalmazta egy 2006-ban eladott ingatlanra a 2008-ban hatályba lépett törvénymódosításokat az adózó hátrányára, ezzel sértve a jogállamiság és jogbiztonság elvét.

II.4. A bizonyítási szabadság korlátozásának alkotmányos követelményei

Véleményünk szerint a bizonyítás leszűkítése kizárólagosan a számlával igazolt költségekre önmagában alkotmányossági aggályokat vet fel, még ha azt törvényben korlátozzák az adóbevételek biztosítása, mint alkotmányos érték védelmében is.

A szükségesség és arányosság tekintetében azonban olyan jelentős különbségek mutathatók ki az értéknövelő beruházások és a ráépítés, létesítés között, ami önmagában alaptörvényellenessé teszi a Legfelsőbb Bíróság említett joggyakorlatának alkalmazását jelen esetben. Értéknövelő beruházások esetében, ahol a szerzőskori és elidegenítési érték közötti különbséget, az elvégzett beruházások értékét valóban leghatékonyabban számlával lehet igazolni. Ugyanakkor nem ez az egyetlen elképzelhető, hasonlóan hatékony bizonyítási mód, ezért a szükségesség már itt is megkérdőjelezhető. De ez a korlátozás is egyértelműen aránytalan, hiszen kizárja például a saját maga vagy a közeli hozzátartozók, egyébként a törvény által elismert adómentes tevékenységével, elvégzett értéknövelő beruházások beszámítását is.

Bármely más bizonyítás lehetőségének kizárása mellett, több mint hét évvel az építkezés befejezését követően (míg az adójogszabályokban előírt leghosszabb számlamegőrzési kötelezettség is csak öt év az erre kötelezett adóalanyok számára), miközben az ingatlan eladásakor a számlák nagy része is átadásra került az új tulajdonosnak és a számlák megőrzését semmilyen törvényi rendelkezés nem írta elő, nyilvánvalóan aránytalan korlátozását jelenti az Alaptörvényben garantált tisztességes eljáráshoz való jogomnak mind az eljárás hatósági, mind bírósági szakaszában.

Ugyanakkor a bíróság ítéletében nem vette figyelembe ugyancsak több ügyben hozott Legfelsőbb Bírósági döntéseket, mely egyértelműen kimondta, hogy lehetséges minden olyan bizonyítás, amely alkalmas az Szja. tv. 62. § (1) b/ pontja szerinti feltételek alátámasztására. (Kfv.I.35.281/2008./7.) A Kfv. 35.313/2010./8., a 14.K.34.405/2009./6. döntések szerint a bírósági gyakorlat bizonyításra alkalmasnak ítélte az Szja. tv. 62. § (1)b/ pontja szerinti költségek igazolására hitelt érdemlő bizonylatot, illetve dokumentumot is.)

III. Tulajdonhoz való jog sérelme

A NAV soha nem vitatta, hogy a 2001-ben megvásárolt telken jelentős beruházással 2004-ig felépítettünk egy családi házat. Bár ténykérdésben nem volt vita, viszont a bizonyítás jogszabály és Alaptörvény-ellenes korlátozása miatt, az Szja. tv. 1. §-ban meghatározott alapelveivel, és az Alaptörvényben biztosított tulajdonhoz való joggal ellentétes eredményre vezetett a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság döntése, mert ténylegesen és elismerten nem keletkezett jövedelem után kötelező adó megfizetésére. A tulajdonhoz való jog ilyen súlyos és egyértelmű megsértése alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés.

Ahogy az Alkotmánybíróság több határozatában (például 3/1993. (II.4.) AB Határozat, ABH 1993. 4145) megállapította, hogy a meg nem szerzett jövedelem nem kezelhető adóköteles jövedelemként. A 8/2007. (II.28.) AB határozat a jövedelmi és vagyoni típusú adók esetében megállapította, hogy az alkotmányos követelmények az ilyen típusú adók esetében több fogalmi elemből vezethetők le. A közteherviselés alkotmányos mércéjének egyik fogalmi eleme az adóalanyok által ténylegesen megszerzett jövedelmek adóztatása. Az a jogértelmezés, amely kizárja annak megállapítását, hogy az adózó ténylegesen hozzájutott-e a jövedelemhez, sérti az Alaptörvény XXX. cikkét, és a tulajdonhoz való alapjogot.

Különösen sérelmesnek tartom a megállapított adóhiányon felül kiszabott adóbírságot és késedelmi pótlékot, hiszen az adóbevallás és az ellenőrzési eljárás során is végig jóhiszeműen jártam el, és a 2007-ben beadott bevallásomban egyértelműen nyilatkoztam az Szja. tv. 63.§ (2) bekezdésében szabályozott lakásszerzési kedvezmény igénybevételéről. Így az ingatlan értékesítésből származó jövedelmemet (annak mértékétől függetlenül) egyébként sem kellett volna megfizetnem, vagy visszaigényelhettem volna. Ezzel szemben NAV a Fővárosi Törvényszék ítéletét követően megtagadta a lakáscélú kedvezmény igénybevételét is, arra hivatkozással, hogy nem igazoltam az ingatlanértékesítésből származó jövedelmem

ingatlanvásárlásra történt felhasználását. Egyrészt a törvény ilyen feltételt nem tartalmaz, másrészt ez teljesen irreleváns, mert nem ugyanazt a jövedelmet kell felhasználnom. A kedvezmény igénybevétele szempontjából meghatározott feltételeket, nevezetesen, hogy egy éven belül az eladott ingatlan helyett másik ingatlantulajdont szerezzek, teljesítettem. Ezért a jogerős ítélet alapján, nemcsak a jogellenesen és alaptörvény-ellenesen megállapított és ténylegesen nem létező jövedelem után kellene az adót megfizetnem, hanem adóbírságot és hat év késedelmi pótlékot is egy olyan adókötelezettségre vonatkozóan, amit meg sem kellett volna fizetnem, vagy még 2007-ben jogosult lettem volna visszaigényelni. Mindez a tulajdonhoz való jogom olyan szintű megsértése, ami nem csak jogellenes és Alaptörvény-ellenes, de egyszerű állami pénzbehajtás, amit egy magát demokratikus jogállamnak tartó országban még súlyos gazdasági válság esetén sem engedhető meg.

Mindezekre tekintettel kérem a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 21.K.30.498/2013./4. számú ügyben meghozott ítélet Alaptörvény-ellenességét, és mint ilyet semmisítse meg.

Az ügyben a jogorvoslati lehetőségeket kimerítettem, az ügyben felülvizsgálati kérelemmel fordultam a mai napon a Kúriához.

Személyes érintettségemet az ügyben hozott közigazgatási bírósági ítélet másolatával igazolom.

Budapest, 2013. november 29.

[REDACTED] képviselőjében

.....
[REDACTED]