



PÁZMÁNY *1635*
— *a l a p i t v a*

Pázmány Law Working Papers

2022/3

Butor Gábor

**AZ ÉPÍTÉSI TELEK FOGALOM
MEGHATÁROZÁSÁNAK KÉRDÉSEI AZ
ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓZÁS
TERÜLETÉN**

Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Pázmány Péter Catholic University Budapest

<http://www.plwp.eu>

Az építési telek fogalom meghatározásának kérdései az általános forgalmi adózás területén

BUTOR GÁBOR
PhD hallgató (PPKE JÁK)

1. Alapvetések

Az Áfa tv.¹ fogalomrendszerében kiemelt szerepet játszik az építési telek definíciója. A fogalom jelentőségét adja, hogy míg az Áfa tv. alapján a beépítetlen ingatlan értékesítése mentes az áfa alól (kivéve, ha az eladó az ingatlan értékesítési tekintetében adókötelezettséget választott), addig az építési telek értékesítése minden esetben adókötelezettséget keletkeztet, függetlenül az eladó ezirányú választásától.² Az építési telek értékesítése vonatkozásában az adókötelezettség azt is jelenti, hogy az ügylet valamennyi esetben egyenes adózás alá esik, azaz az építési telek értékesítőjének kell felszámítani az általános adómérték szerinti áfát az értékesítésre. Az építési telek kapcsán azt is szükséges kiemelni, hogy annak értékesítése az egyébként nem adóalanyi minőségében eljáró személy vagy szervezet (így a magánszemély, vagy egyéb nem adóalany szervezet is) tekintetében adóalanyiságot eredményezhet, feltéve, hogy két naptári éven belül már a negyedik telket vagy új ingatlant értékesíti.³

Ennek megfelelően az építési telek értékesítésére az egyéb ingatlan értékesítésektől számottevően eltérő szabályozási rezsim vonatkozik, mégis a gyakorlatban jelentős számban merülnek fel olyan esetek, amikor az építési telek fogalmának meghatározása (ideértve különösen az építési telek építési teleknek nem minősülő beépítetlen ingatlantól történő elhatárolását) és ezáltal az ügylet helyes adózási következményeinek megállapítása problémát jelent az adóalanyok számára.

A fentiekre tekintettel a jelen tanulmányban az építési telek uniós jogban, valamint a hazai jogban szereplő fogalmának elemzésére, valamint az egyes, meghatározó jelentőségű fogalmi elemek kapcsán kialakult hatósági, illetve bírósági joggyakorlat bemutatására törekszem.

2. Az építési telek fogalmára vonatkozó uniós jogi szabályok

Az általános forgalmi adóra (hozzáadottértékadó) vonatkozó uniós szabályozás alapját adó ÁFA Irányelv⁴ értelmében építési telek alatt értendő minden közművesítetlen vagy közművesített földterület,

¹ Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.)

² Áfa tv. 86. § (1) bekezdés k) pont

³ Áfa tv. 6. § (4) bekezdés c) pont

⁴ Az EU közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló 2006/112/EK Irányelv (2006. november 28.), HL L 347., 2006.12.11., 1–118. o. (a továbbiakban: ÁFA Irányelv)

amelyet a tagállamok ennek minősítenek.⁵⁶ Vagyis az ÁFA Irányelv által alkalmazott fogalom szerint – bizonyos korlátok között – a tagállamok határozhatják meg az építési telek fogalmát a hazai jogrendszerükben. Mindazonáltal a tagállamoknak az „építési telek” fogalmának meghatározásakor tiszteletben kell tartaniuk az ÁFA Irányelv 135. cikk (1) bekezdésének k) pontjában meghatározott szabályt, amelyből – az EUB⁷ értelmezése szerint – az következik, hogy a tagállamok kizárólag azon beépítetlen telkek értékesítését mentesíthetik a hozzáadottértékadó alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre.⁸

Az építési telek uniós jogi fogalma kapcsán szükséges megjegyezni, hogy az minden tekintetben megegyezik az ÁFA Irányelv hatályba lépését megelőzően az áfára vonatkozó uniós szabályozást tartalmazó Hatodik Irányelv építési telek fogalmával, amely szerint építési teleknek minősült szintén minden közművesítetlen vagy közművesített földterület, amelyet a tagállamok ennek minősítettek.

Ami az építési telek fogalmának kialakulását illeti, az Európai Bizottság a Hatodik Irányelvhez kapcsolódóan előterjesztett javaslatában az ingatlanok értékesítése tekintetében kimerítő szabályozásra és az építési telek egységes meghatározására tett javaslatot.⁹ A hivatkozott, Hatodik Irányelvhez kapcsolódó eredeti javaslat¹⁰ értelmében az építési telek uniós (közösségi) jogi fogalmába (i) azon földterület tartozott volna, amely (a) beépítésre szolgál, (b) amelyen befejezetlen épület vagy lebontandó épület áll vagy (c) ráépítési jogosultság áll fenn egy már meglévő épület vonatkozásában; vagy (ii) olyan, az előbbi (i) ponttól eltérő földterület tartozott volna, amelyre a szerző fél négy éven belül építmény felépítésére vállal kötelezettséget.¹¹ Ezen eredeti javaslat módosított változata szerint a fent idézett (ii) pont törlésre került, ennek megfelelően a módosított javaslat szerint az építési telek fogalmába azon földterület tartozott volna, amely beépítésre szolgál, amelyen befejezetlen épület vagy lebontandó épület áll vagy ráépítési jogosultság áll fenn egy már meglévő épület vonatkozásában.

Az Európai Unió Tanácsa azonban végül nem fogadta el a fent említett javaslatokat és egy másik megközelítés mellett döntött, amelynek eredményeképpen alakult ki a Hatodik Irányelvben, majd az ÁFA Irányelvben szereplő – fent idézett – definíció. Ugyan egyes vélekedések¹² szerint a tagállamok

⁵ ÁFA Irányelv 12. cikk (3) bekezdés

⁶ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás sz. 77/388/EGK számú irányelv (a továbbiakban: Hatodik Irányelv)

⁷ Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB)

⁸ Az EUB C-71/18. sz. ügyben hozott ítéletének 53. pontja, valamint az EUB C-543/11. sz. ügyben hozott ítéletének 30. pontja.

⁹ Ld. az EUB C-461/08. sz. ügyben hozott ítéletének 31. pontja.

¹⁰ Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (a továbbiakban: Javaslat) (elérhető: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0802caf5-8b7d-46a0-abc5-5bc5cc4dbfd8/language-en>)

¹¹ A Javaslat 4. cikk 3. pont (c) alpontja. A Javaslat 4. cikk 3. pont (b) alpontja szerint épület alatt valamennyi földhöz rögzített felépítmény értendő.

¹² Ben TERRA, Julie KAJUS: A Guide to the European VAT Directives, 1. kötet 953-954. oldal

széles mozgástérrel nem rendelkeznek a fogalom meghatározása terén, mégis jelentősen eltérő építési telek fogalmak szerepelnek az egyes tagállami jogrendszerekben.

A tagállami szabályozás sokszínűségét mutatja, hogy a holland adójog szerint építési teleknek minősül minden beépítetlen földterület (i) amelyen építési munkálatok folynak vagy folytak; (ii) amelyen területrendezési munkálatok folytak vagy folynak a telek kizárólagos használatával; (iii) amelynek környezetében területrendezési munkálatok folynak vagy folytak, illetve (iv) amelyre építési engedélyt bocsátottak ki, a telek beépítése céljából.¹³ Míg például a dán jog szerint ha a telek értékesítése új épület megépítése céljából történik, az értékesítést építési telek értékesítésének kell tekinteni. Úgyszintén építési telek értékesítésének minősítendő a dán szabályozás értelmében, ha az eladó vállalja az épület elbontását, vagy ha az adásvételi szerződés alapján a vevő az épületet bontás céljából vásárolja meg.¹⁴

3. Az építési telek fogalmának Áfa tv. szerinti meghatározása

A jelenleg hatályos hazai Áfa tv. – amint arra a bevezetésben utaltam – különálló építési telek fogalmat¹⁵ tartalmaz. E fogalomnak megfelelően építési teleknek minősül

a) telek, amely beépítésre szánt területen fekszik, az építési szabályoknak megfelelően kialakított, a közterületnek gépjármű-közlekedésre alkalmas részéről az adott közterületre vonatkozó jogszabályi előírások szerint, vagy önálló helyrajzi számon útként nyilvántartott magánútról gépjárművel közvetlenül, zöldfelület, illetve termőföld sérelme nélkül megközelíthető, és amelynek a közterülettel vagy magánúttal közös határvonala legalább 3,00 m, továbbá amely egyúttal nem minősül beépített ingatlanak,

b) telek vagy telkek csoportja, amely a nyomvonal jellegű építmények elhelyezésére szolgál (építési terület) és amely egyúttal nem minősül beépített ingatlanak.

Ahogy látható, a hazai jog egy részletes, ugyanakkor számos ponton a fent idézett más tagállami építési telek fogalmaktól eltérő fogalmat tartalmaz. E vonatkozásban a legjelentősebb különbség, hogy míg a hazai jog szerint építési teleknek csak beépítetlen telek minősülhet, addig e követelmény az uniós jogból nem következik és egyes tagállamok (például: Dánia) meghatározása szerint akár olyan telek is minősülhet építési teleknek, amelyen épület vagy épületek állnak az adásvétel időpontjában.

A fent hivatkozott fogalom jelen formájában 2013. áprilisban lépett hatályba. Az Áfa tv. ezen időpontot megelőző fogalma szerint építési telek alatt azon, az Étv.¹⁶ szerint meghatározott építési telek és építési

¹³ Ld. az EUB C-461/08. sz. ügyben hozott ítéletének 7. pontja

¹⁴ Ld. az EUB C-71/18. sz. ügyben hozott ítéletének 10. pontja

¹⁵ Áfa tv. 259. § 7. pont

¹⁶ Az épített környezet alakításáról és védelméről szóló törvény (a továbbiakban: Étv.)

terület volt értendő, amely egyúttal nem minősül beépített ingatlannak.¹⁷ Ennek megfelelően az építési telek fogalma 2013. április előtt önmagában nem, hanem csak az Étv.-vel együttes értelmezése alapján volt meghatározható.

Ahogy arra a fentiekben utaltam, az Étv. építési telek fogalmának hatályon kívül helyezésére sor került ugyan és az Áfa tv.-be önálló építési telek fogalom került beillesztésre, az OTÉK¹⁸ továbbiakban is tartalmazta, illetve tartalmazza az építési telek építési jogi meghatározását. E fogalom¹⁹ tartalmilag megegyezett, illetve megegyezik az Áfa tv. építési telek fogalmával. Ezáltal az a kettőség alakult ki, hogy az Áfa tv. és az OTÉK is külön-külön építési telek fogalmat tartalmazott, illetve tartalmaz tulajdonképpen megegyező tartalommal.

Az építési telek definíció számos eleme önmagában is értelmezhető és egyértelmű iránymutatást tartalmaz (így például a legalább 3 méter hosszúságú határvonal követelménye), ugyanakkor a fogalom bizonyos elemei (mint a „beépítésre szánt”, „nem beépített”, „az építési szabályoknak megfelelően kialakított”, „az adott közterületre vonatkozó előírások szerint” vagy „megközelíthetőség” fordulatok) önmagukban nem, hanem csak az építésügyi vagy más szabályozással együttesen értelmezhetők, hiszen az Áfa tv. nem tartalmaz további iránymutatást ezen fogalmak tartalmára vonatkozóan.

3.1. A beépítésre szánt területen elhelyezkedés követelménye

Az Áfa tv. építési telek fogalmának egyik alapvető eleme a beépítésre szánt területen történő elhelyezkedés. Az Áfa tv. a beépítésre szánt terület definícióját nem tartalmazza, erre tekintettel a fogalmi elem meghatározása tekintetében az építésügyi szabályozás, így különösen a helyi építésügyi szabályok vizsgálata szükséges. Ezen értelmezést az állami adóhatóság is megerősítette – jogi kötőerővel nem bíró – állásfoglalásában,²⁰ kiemelve, hogy a helyi építésügyi jogszabályok értelmezése nem tartozik az állami adóhatóság feladat- és hatáskörébe, ezért a fogalom tekintetében a helyi önkormányzati hatóságok foglalhatnak állást.

Az építésügyi szabályozás egyik alapját képező Étv. alapján beépítésre szánt területnek a település közigazgatási területének a beépített, illetve a további beépítés céljára szolgáló, építési telek kialakítására alkalmas, építési övezetbe sorolt területrésze minősül.²¹ Az OTÉK értelmében²² a városok és községek igazgatási területét építési szempontból a következő csoportokba kell sorolni: (i) beépítésre

¹⁷ Ld. az Áfa tv. 259. § 7. pontjának 2013 áprilisát megelőző szövegezését.

¹⁸ Az országos településrendezési és építési követelményekről szóló 253/1997. (XII. 20.) Korm. rendelet (a továbbiakban: OTÉK)

¹⁹ OTÉK 1. számú melléklet 30. pont

²⁰ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály, iktatószám: 4314651621

²¹ Étv. 2. § 3. pont

²² OTÉK 6. § (1) bekezdés a) és b) pont

szánt (beépített, további beépítésre kijelölt) terület, amelyen belüli építési övezetekben az építési telkek megengedett beépítettsége legalább 10%, illetőleg (ii) beépítésre nem szánt terület, amelyen belüli övezetekben a telkek megengedett beépítettsége legfeljebb 10%.

Ennek megfelelően az egyes telkek esetében annak a vizsgálata szükséges, hogy a helyi építésügyi szabályok alapján az adott terület beépítésre szánt vagy beépítésre nem szánt területen fekszik-e. Abban az esetben, ha arra a következtetésre jutunk, hogy a telek beépítésre szánt területen fekszik, a telek építési teleknek minősülhet, míg ha az adott terület beépítésre nem szánt területen található, az ingatlan bizonyosan nem minősül építési teleknek, ezáltal értékesítése egyenes adózás alá se tartozhat.

Kivételesen felmerülhet az az eset is, hogy egy önálló helyrajzi számon elhelyezkedő telek egy része beépítésre szánt, míg másik része beépítésre nem szánt területen fekszik. Ugyan e tekintetben egyértelmű hatósági, bírósági értelmezés nem áll rendelkezésre, véleményem szerint ilyen esetben – feltéve, hogy a két terület értékesítésének áfa kezelése eltérne – a vételár arányos (például területnagyság figyelembevétel történő) megosztása és az egyes részek megosztott áfa kezelése szükséges.

3.2. A beépítetlenség követelménye

A gyakorlatban a legtöbb kérdés az építési telek másik fogalmi eleme, az ingatlan beépített, illetve beépítetlen jellegének megítélése kapcsán merül fel. E tekintetben kiemelendő, hogy az Áfa tv. nem tartalmazza a beépítettség fogalmi meghatározását, ugyanakkor egyértelművé teszi, hogy nem építési telek (vagy beépítetlen telek) az a föld részlet, amely beépített ingatlannak minősül.²³ Ebből következően nehézséget okoz annak a megítélése, hogy egy adott ingatlan milyen feltételek mellett tekinthető beépítetlen ingatlannak vagy beépített ingatlannak.²⁴

A szakirodalomban jellemző álláspont szerint az egyes ingatlanoknak az Áfa tv. szerinti „beépített ingatlanként” történő minősítése szempontjából a hatályos építésügyi jogszabályokban foglaltakat kell irányadónak tekinteni.²⁵ Kiemelendő továbbá, hogy az építésügyi jogszabályokat tekinti irányadónak a beépítettség vizsgálata tekintetében a Pénzügyminisztérium is.²⁶ Ez az értelmezés ugyanakkor a Kúria elmúlt években hozott ítéleteiben nem tükröződik teljes körűen, sőt a Kúria 2021-ben meghozott döntésében elvi érveléssel mondta ki, hogy a beépítettség fogalmának meghatározása során az Áfa tv. utaló szabályának hiányában nem alkalmazhatók automatikusan az Étv. előírásai.²⁷ A vonatkozó ügyben eljáró

²³ Kúria Kfv.I.35.140/2021/8. [9] pont

²⁴ Dr. BODA Péter: Ingatlan az áfában I. rész, Áfa kalauz 2019/6. szám

²⁵ E vonatkozásban ld. Dr. BODA Péter: Ingatlan az áfában I. rész, Áfa kalauz 2019/6. szám, valamint Dr. CSÁTALJAY Zsuzsanna: Ingatlanok az áfa rendszerében.

²⁶ Ld. a Pénzügyminisztérium PM/1104-9/2022. iktatószám alatt, adó feltételes megállapítása tárgyában hozott határozatát.

²⁷ Kúria Kfv.I.35.140/2021/8. [27] pont

elsőfokú bíróság – Kúria által is megerősített – értelmezése szerint az adózási jogviszonyban kifejezett utaló szabály hiányában az adott adókötelezettséget előíró, nem pedig az építésügyi jogszabályban meghatározott fogalmak az irányadók. Annak megállapítására nézve tehát, hogy egy földrészlet beépített-e, olyan ténykérdésnek minősül, amely alapvetően nem az építéshatóság állásfoglalása alapján határozható meg.²⁸ A Kúria értelmezése szerint nem az az ügydöntő, hogy az építési jogszabályok szerinti épülettel beépítettek-e a telkek, hanem az, hogy az Áfa tv. és a Vhr.²⁹ fogalmi rendszere alapján azokon van-e olyan épület vagy építmény, amely a tengerszint fölött, vagy alatt a földhöz, vagy a földbe rögzített és amelyet nem lehet könnyen lebontani, vagy elmozdítani, ami ennek folytán ingatlanok minősül.³⁰ Ezen következtetés véleményem szerint jelentős fordulatot jelent az Áfa tv. szerinti építési telek fogalmának értelmezése tekintetében. Ahogyan láthattuk 2013. április előtt az Áfa tv. építési telek fogalma teljes egészében az építésügyi szabályokon alapult, illetve a fogalomváltozást követően irányadó álláspont is az volt, hogy az építési telek fogalmát teljes körűen az építésügyi szabályok alapján kell értelmezni. Ugyanakkor, a legújabb kúriai gyakorlat szerint ez alól kivételt képez az építési telek beépítettségre vonatkozó fogalmi eleme, amelynek tekintetében a Vhr. ingatlan fogalma az irányadó. E megközelítésbeli különbségre, illetve változásra vélhetően az szolgáltatott alapot, hogy 2017. január 1-je előtt sem az ÁFA Irányelv, sem a Vhr. nem tartalmazott egységes ingatlan fogalmat,³¹ amelyre tekintettel lényegében nem állt rendelkezésre a hazai építésügyi szabályozáson kívül olyan szabály, amely az értelmezés során iránymutatásként szolgálhatott volna.

Megvizsgálva a két fogalmat (azaz az Étv. és a Vhr. szerinti fogalmakat), azok számos ponton megegyeznek. Ugyanakkor, az Étv. szerint³² épület alatt jellemzően emberi tartózkodás céljára szolgáló építmény értendő, amely szerkezetével részben vagy egészben teret, helyiséget vagy ezek együttesét zárja körül meghatározott rendeltetés vagy rendeltetésével összefüggő tevékenység, avagy rendszeres munkavégzés, illetve tárolás céljából. Míg a Vhr. szerinti, épülethez, illetve építményhez kapcsolódó ingatlan fogalma jóval tágabb, lényegében annyi követelményt állít, hogy az adott épület, építmény a földhöz vagy a földbe rögzített és nem lehet könnyen lebontani vagy elmozdítani (vagyis a Vhr. például nem szabja követelményképpen az emberi tartózkodást mint az épület létesítési célját). Ebből következően a Vhr. nem tulajdonít jelentőséget az építmények állapotának, ennek folytán azok léte műszaki állapotuktól függetlenül megalapozza az ingatlanok beépítettségét, amíg nem kerül sor az építmény bontására, vagy megsemmisítésére. Következésképpen – ahogyan az a perbeli ügyben a vizsgálat tárgyát képezte – az üvegház, a fészter, a kazánház és az olajtartály építmény megalapozzák a

²⁸ Kúria Kfv.I.35.140/2021/8. [9] pont

²⁹ A Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelete (a továbbiakban: Vhr.)

³⁰ A Vhr. 13b. cikk b) pontja alapján az ÁFA Irányelv alkalmazásában: „ingatlanok” tekintendő bármely épület vagy építmény, amely tengerszint fölött vagy alatt a földhöz vagy a földbe rögzített, és amelyet nem lehet könnyen lebontani vagy elmozdítani.

³¹ JANCSA-PÉK Judit: Új szabályok az ingatlanokhoz kapcsolódó szolgáltatások áfa kezelésében – II. rész az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások, ÁFA-kalauz, 2017/4.

³² Étv. 2. § 10. pont

kérdéses ingatlanok beépítettségét az építmény műszaki állapotától függetlenül.³³ Szintén megalapozhatja egy telek beépített jellegét – a Pénzügyminisztérium által is megerősített módon³⁴ – ha azon bár a földfelszínen nem található épület vagy építmény, a földfelszín alatt egy, az ingatlanon korábban elhelyezkedett, de lebontott épület használaton kívüli pincéje helyezkedik el.

A beépítettség fogalma kapcsán szükséges még kiemelni, hogy ugyan az ingatlan beépítettségének kérdése kapcsán az elmúlt években több olyan jellegű érvelés is felmerült, amely szerint az építési telek fogalmának meghatározása szakkérdés lenne (és ezáltal a telek beépítettségének igazolására szakértői vélemény került a bírósági eljárásban csatolásra), a Kúria e tekintetben egyértelműen úgy foglalt állást, hogy az építési telek fogalmának meghatározása, illetve az Áfa tv. 259. § 7. pontjának alkalmazhatósága nem tekinthető szakértői kérdésnek.³⁵

A beépítettség tekintetében a bíróság vizsgálatának tárgyát képezte az is, hogy az ingatlan ingatlan-nyilvántartási minősítése milyen relevanciával bír az egyes ingatlanok áfa szempontú minősítése tekintetében. A Kúria előtti ügyben³⁶ az adásvétel tárgyát képező ingatlanon egy omladozó ház állt. Az ingatlanra a felperes háromlakásos társasházat kívánt építeni, ennek érdekében a szükséges építési engedélyt beszerezte. A bontási munkálatokkal párhuzamosan a társasház alapozási munkálatait megkezdte, azonban a gazdasági válság hatására a kivitelezést felfüggesztette, majd csak 2014-ben adta el. Az adásvételi szerződés megkötésekor az ingatlan tulajdoni lapján kivett lakóház, udvar és egyéb épület megjelölés szerepelt. A szerződéshez kapcsolódó számlán az áfakörön kívüli megjegyzés került feltüntetésre. Az adóhatóság a helyszíni szemle megtartását követően arra az álláspontra helyezkedett, hogy a perbeli adásvétel általános forgalmi adóköteles, mert a felperes építési telket értékesített. A felperes keresetében úgy érvelt, hogy az adóhatósági eljárás során becsatolt fényképfelvételek, nyilatkozatok, valamint az ingatlan-nyilvántartás is azt tanúsítja, hogy az adásvételi szerződés megkötésekor az ingatlan közművesített volt, azon épület állt és az ingatlanon szuterén rész életvitelszerű tartózkodásra alkalmas volt, ezért az ügylet a lakóingatlan értékesítésének felelt meg. A felperes érvelése továbbá azon alapult, hogy az ingatlan a bontás ellenére is beépítettnek minősül az ingatlan-nyilvántartás adatai alapján, hiszen a tulajdoni lap szerint „kivett lakóház, udvar, egyéb épület” jelölésű. A felperesi érveléssel sem az elsőfokú bíróság, sem a felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Kúria nem értett egyet. A Kúria ítéletében úgy foglalt állást, hogy a tulajdoni lapon történő mikénti feltüntetés nem bírt relevanciával. Attól, hogy a bontási engedély alapján elvégzett bontás mint tény nem került bejegyzésre az ingatlan-nyilvántartásba még nem jelenti azt, hogy a valós állapottól eltérően az ingatlant továbbra is beépítettként kell kezelni, ilyenek kell minősíteni. Ebből következően megállapítható, hogy a Kúria értelmezése szerint az ingatlan építési telek jellegének meghatározásánál

³³ Kúria Kfv.I.35.140/2021/8. [10] pont

³⁴ Ld. a Pénzügyminisztérium PM/1104-9/2022. iktatószám alatt, adó feltételes megállapítása tárgyában hozott határozatát.

³⁵ Kúria Kfv.III.35.177/2015/4.

³⁶ Kúria Kfv.35.074/2017/8.

az ingatlan tényleges állapota vizsgálendő (és tekinthető irányadónak), az ingatlan-nyilvántartásban történő feltüntetés nem döntő szempont.³⁷ Vagyis akár egy ingatlan-nyilvántartás szerint beépített ingatlannak minősülő ingatlan is lehet építési telek áfa szempontból, feltéve, hogy az ingatlanon tényszerűen épület vagy építmény nem áll az ügylet időpontjában.

A beépítettség kérdésköre kapcsán további vizsgálendő szempont az adott épület készültségi fokának jelentősége. E vonatkozásban a Kúria elvi éllel mondta ki, hogy ha egy telken az építési munkálatokat megkezdték az értékesítéskor – azaz az alapozással elkészültek – még nem eredményezi, hogy az ingatlan beépített ingatlannak tekinthető.³⁸ E döntésében azt is megállapította a Kúria, hogy olyan földterület nem tekinthető beépítetlennek, amely az ezen álló épület lebontása folytán válik beépítetlenné.³⁹

Ahogy arra a fentiekben utaltam, a Kúria beépítettség tekintetében az Áfa tv. és a Vhr. fogalmi rendszerének vizsgálatát tartja irányadónak. E döntések ugyanakkor nem térnek ki arra, hogy egy telek beépítettként történő minősítéséhez mely hányadban szükséges, hogy az épülettel vagy építménnyel lefedett legyen. Utóbbi kérdés azért bír kiemelt jelentőséggel, mert számos olyan esettel találkozhatunk a gyakorlatban, amikor az ingatlan egy része beépítetlen, de kisebb-nagyobb épületek (így például: trafóház, melléképületek) mégis találhatóak az ingatlanon. A kapcsolódó szakirodalom⁴⁰ e vonatkozásban szintén az építésügyi szabályok alkalmazását tartja irányadónak. Amint arra hivatkoztam, építési telek kizárólag beépítésre szánt területen helyezkedhet el, a beépítésre szánt területen belüli építési övezetekben az építési telkek megengedett beépítettsége legalább 10%, míg a beépítésre nem szánt területek esetén a telkek megengedett beépítettsége legfeljebb 10%. A települések beépítésre szánt területein, illetve építési övezeteiben fekvő ingatlanok, telkek abban az esetben minősíthetők az Áfa tv. alkalmazásában beépített ingatlanoknak, ha a beépíttségük eléri, vagy meghaladja a helyi építésügyi szabályzatokban megállapított legkisebb beépíthetőségi határértékeket, függetlenül attól, hogy a fenti határértékek az OTÉK-ben meghatározott 10%-tól eltérnek-e, vagy sem. Amennyiben egy adott településen a helyi építésügyi szabályzatok a beépítésre szánt területeken, illetve az építési övezetekben fekvő ingatlanokra, telkekre vonatkozóan legkisebb beépíthetőségi határértéket nem állapítanak meg, úgy az OTÉK-ben meghatározott 10%-os határértéket kell irányadónak tekinteni.⁴¹ Ezen értelmezés – amelyet a magam részéről is osztok – kapcsán kialakult bírósági gyakorlatról nem beszélhetünk. Az OTÉK alkalmazása ellen szólhat, hogy az Áfa tv. kifejezett utaló szabályt nem tartalmaz az építésügyi szabályozásra. Ugyanakkor, ha a beépítettség megítélése kapcsán

³⁷ Kúria Kfv.35.074/2017/8. [17] pont

³⁸ Kúria Kfv.III.35.177/2015/4. [22] pont

³⁹ Kúria Kfv.III.35.177/2015/4. [22] pont

⁴⁰ E vonatkozásban ld. Dr. BODA Péter: Ingatlan az áfában I. rész, Áfa kalauz 2019/6. szám, valamint Dr. CSÁTALJAY Zsuzsanna: Ingatlanok az áfa rendszerében 155. oldal.

⁴¹ Dr. BODA Péter: Ingatlan az áfában I. rész, Áfa kalauz 2019/6. szám

kizárólag az Áfa tv. és a Vhr. rendelkezéseiből indulunk ki, amelyek nem tartalmaznak minimális területnagyságra vagy beépítettségre vonatkozó kritériumot, juthatunk arra a következtetésre, hogy akár olyan telek is minősülhet áfa szempontból beépítettnek, amelynek mindössze a teljes területének 1%-án található épület vagy építmény.

3.3. Az adott területre vonatkozó építési szabályoknak megfelelően kialakítottság követelménye

Az Áfa tv. 259. § 7. pontja szerinti építési telek fogalom további eleme, az adott területre vonatkozó építési szabályoknak megfelelő kialakítottság követelménye. E követelményt a Nemzeti Adó- és Vámhivatal,⁴² illetve a helyi adóhatóság⁴³ által kiadott állásfoglalásokból következően a helyi építési szabályokkal összhangban kell értelmezni. Utóbbi értelmezésből az is következik, hogy az építési szabályoknak való megfelelés tekintetében a helyi építésügyi hatóságtól kapott építési ingatlan besorolására vonatkozó állásfoglalás megfelelően szolgálhat alátámasztásul az Áfa tv. szerinti minősítés meghatározása során is. Különös tekintettel igaz ez azért, mert az adott területre vonatkozó építési szabályoknak megfelelően kialakított ingatlanról akkor beszélhetünk, ha a helyi építésügyi szabályokkal összhangban került sor a kialakítására. Ahogyan a Kúria is megerősítette⁴⁴ e tekintetben, a jogszabályi feltételeknek megfelelően kialakított telkek építési teleknek minősülnek, függetlenül attól, hogy azokra az építési engedély kiadása megtörtént-e.

3.4. A megközelíthetőség követelménye

A gyakorlatban szintén számos kérdés merül fel az Áfa tv. további fogalmi elemét képező megközelíthetőség követelményének megítélése kapcsán, különös tekintettel arra, hogy számos olyan építési terület található, amely főleg a helyi infrastruktúra (utak, közművek stb.) kialakításának kezdetén ténylegesen nehezen megközelíthető. Az Áfa tv. építési telek definíciójának történő megfelelés szempontjából, a megközelíthetőséget illetően az a meghatározó, hogy az adott telek gépjárművel közvetlenül, zöldfelület, illetve termőföld sérelme nélkül megközelíthető-e valamilyen, a definícióban említettek szerinti útról, vagyis vagy közútról (közterületnek gépjármű-közlekedésre alkalmas részéről), vagy önálló helyrajzi számon nyilvántartott magánútról.

E fogalmi elem mibenlétével foglalkozott a Nemzetgazdasági Minisztérium egy 2016-ban kiadott, nyilvánosan elérhető állásfoglalásában.⁴⁵ Az állásfoglalás szerint önálló helyrajzi számon útként

⁴² Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály állásfoglalása, ügyszám: UTF-3749/2019.

⁴³ Budapest Főváros XIII. kerület Önkormányzat Jegyzőjének állásfoglalása, ügyiratszám: V/699-3/2019.

⁴⁴ Kúria Kfv.I.35.668/2015/6.

⁴⁵ 2016/70. Adózási kérdés - az építési telek megközelíthetőségének kérdései az Áfa tv.-ben szereplő meghatározás szempontjából (AVÉ 2016/11.)

nyilvántartott magánútról gépjárművel történő közvetlen, zöldfelület vagy termőföld sérelme nélküli megközelítés lehetősége fennállhat attól függetlenül is, hogy azon a magánúton az úttest fizikai megvalósítása még nem történt meg. Ehhez azonban teljesülnie kell annak a feltételnek is, hogy az adott magánútként nyilvántartott földterületen keresztül a telek valóban megközelíthető legyen közvetlenül gépjárművel, tehát esetleges más tulajdonos részéről a használathoz kapcsolódó jogok rendelkezésre álljanak állandóan. Így például, ha az önálló helyrajzi számon útként nyilvántartott magánút még elhanyagolt, gazos, egy nagy kő eltorlaszolja, mely akadályok elhárításával az említett magánúton közvetlenül megközelíthető gépjárművel a telek, akkor az az Áfa tv. alkalmazásában megfelel az építési telek megközelíthetőségére vonatkozó feltételnek, függetlenül attól, hogy például aszfaltozott úttest még nem épült meg rajta. Ugyanakkor olyan esetben, amikor az adott, önálló helyrajzi számon nyilvántartott magánútra a telek tulajdonosának nincs joga ráhajtani, és így azon keresztül a telkét nem tudja megközelíteni, továbbá közútról (közterületnek gépjármű-közlekedésre alkalmas részéről) sem közelíthető meg a telke, akkor az a telek nem minősülhet építési teleknek.

4. Összegzés

Ahogy az a fentiekből látható, az építési telek fogalmának értelmezése számos kérdést vet fel. Bizonyos pontok esetében a megítélés bár magától értetődő, bizonyos fogalmi elemek (így különösen a beépítettség kérdése tekintetében) értelmezése részletes vizsgálatot igényel. Az értelmezést nehezíti, hogy az uniós jog a hazai jogalkotó számára – bizonyos korlátok között – szabad kezet biztosít, ezáltal az EUB döntései kevés szempontot tartalmaznak az építési telek Áfa tv. szerinti fogalmának egyes elemei vonatkozásában. A Kúria nemrég meghozott döntésében az építési telek fogalmának kiemelt jelentőségű részét képező beépítettség fogalmi eleme vonatkozásában úgy foglalt állást, hogy az uniós jog, azaz a Vhr. ingatlan fogalmának rendelkezései elsődlegesen irányadók. Ez az értelmezés szemléletbeli változást jelent a korábbi, teljes mértékben a hazai építésügyi szabályozásra épülő építési telek fogalom meghatározása tekintetében.

Összegzésképpen megállapítható, hogy – különös tekintettel olyan ingatlanok esetében, amelyeken felépítmény nem vagy csak a teljes terület kisebb hányadán található – az ingatlan értékesítésekor valamennyi esetben körültekintéssel szükséges eljárni, kitérve annak a részletes vizsgálatára, hogy az adott ingatlan építési teleknek minősül-e áfa szempontból.