

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.812/2011/10.szám

A Kúria a Dr. Temesvári Zoltán ügyvéd (...) által képviselt felperes neve (...) felperesnek a Dr. Dweik Ádám jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (...) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Csongrád Megyei Bíróság 2011. március 24. napján kelt 3.K.20.180/2011/7. számú ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Csongrád Megyei Bíróság 3.K.20.180/2011/7. sorszámú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 163.000 (százhatvanháromezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2009. május 26-án kezdte meg tevékenységét, fő tevékenysége saját tulajdonú bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése.

A felperes 2009. július 9-én kötött adásvételi szerződéssel megvásárolta a ..., szám alatti üzlethelyiséget (a továbbiakban: ingatlan). A 2010. I. negyedévi általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) bevallásában a felperes 1.300.000 Ft adómentes értékesítést szerepeltetett. Analitikus nyilvántartásában és áfa bevallásában adólevonással járó adómentes belföldi értékesítésként tüntette fel az ingatlan bérleti díjáról kiállított AJ7S-..., .. számú számlákat. Nem szerepeltette bevallásában és analitikus nyilvántartásában a 2010. március 5-i teljesítési időponttal ingatlan bérleti díjról kiállított AJ7S-... számú számlát. A beszerzést terhelő adót az .../72 számú számla alapján 6.000 Ft-ban, határozta meg, az előző időszakról beszámítható csökkentő tételt 2.712.000 Ft-ban, és 2.718.000 Ft visszaigényelhető adót vallott.

Az adóhatóság a felperesnél 2010. I. negyedévre áfa adónemre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes terhére a bevalláshoz képest 2.718.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg, amit jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, és ez után 1.359.000 Ft adóbírságot szabott ki. Az adóhatóság az adómentes értékesítés összegét az AJ7S-... számú számla tartalmával megnövelve 1.950.000 Ft összegben határozta meg, nem fogadta el az .../72 számú számla szerinti adót levonhatóként. A 2009. III.-IV. negyedévre lefolytatott ellenőrzés eredményeként hozott adóhatósági határozatok alapján a következő időszakra átvihető követelés összegét 0 Ft-ban állapította meg, és a felperes bevallásában szereplő 2.712.000 Ft előző időszakról beszámítható csökkentő tételt is 0 Ft-ra módosította, az elszámolandó adó összegét 0 Ft-ban határozta meg.

A felperes fellebbezése alapján eljáró felperes - a 2010. december 13. napján hozott ... számú határozatban - az elsőfokú határozatot - helyes indokaira tekintettel - helybenhagyta. Érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa.tv.) 55.§ (1) bekezdésére, 86. § (1) bekezdés l) pontjára, 88. § (1) bekezdés b) pontjára, 120. § a) pontjára, 123. § (1) bekezdésére, cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény 1.számú melléklet I/12. pontjára és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 22. § (1) bekezdés b) pontjára, 22. § (2) bekezdésére, 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) bekezdésére alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy az adómentes tevékenységhez kapcsolódó beszerzések adótartamát az adózó nem vonhatja le. A felperes tevékenységének megkezdésével egyidejűleg a cégbírósághoz történő bejelentkezése során nem nyilatkozott arra, hogy az ingatlan bérbeadása kapcsán speciális adózási módot, azaz az adókötelessé tételt választja, ezért az ingatlan bérbeadása 2009. és 2010. évben is adómentes tevékenység. Az Art. nem teszi lehetővé az adózási mód választásának elmulasztása esetén annak utólagos pótlását. A felperes 2009. évben nem adott be olyan változás bejelentőlapot az adóhatósághoz, mely szerint 2010. évben ingatlan bérbeadás tekintetében adómentesség helyett az adókötelessé tételt választaná. 2009. szeptember 17. napján adóhatósághoz érkezett adatlapján 2009. május 16-ra visszamenő hatállyal jelentette be, hogy az adómentesség helyett az általános szabályok szerinti adókötelessé tételt választja. Ezt a kérelmét azonban az adóhatóság 2009. október 13. napján kelt határozatában elutasította, és e határozat első fokon jogerőre emelkedett. A felperes 2010. évben sem adott be olyan változás bejelentőlapot az adóhatóságnak, mely szerint adómentesség helyett az adókötelessé tételt választaná. 2010. június 14-én benyújtott változás-bejelentőlap, amelyben a felperes azt közli, hogy 2009. szeptember

28-ára visszamenőleges hatállyal adómentesség helyett az általános szabályok szerinti adókötelessé tételt választja, ugyanolyan tartalmi hibában szenved, mint a korábbi változást bejelentő lap, és az adóhatóság korábbi határozatában már tájékoztatta a felperest arról, hogy 2009. évben az ingatlan bérbeadás csak adómentesen számlázható. Az elsőfokú adóhatóság ezért jogszerűen járt el akkor, amikor megállapította, hogy a felperesnek árbevétele kizárólag ingatlan bérbeadásból származott, amely adómentes szolgáltatásnyújtás, mivel nem választotta az adókötelessé tételt, illetve ezt nem jelentette be az adóhatósághoz az adóévet megelőző év utolsó napjáig. Az adómentes tevékenységéhez kapcsolódóan a felperes a beszerzések adótartalmát ezért nem vonhatja le, adólevonási jogát nem gyakorolhatja. Az elsőfokú adóhatóság jogszerűen és megalapozottan határozta meg a beszerzést terhelő adó összegét 0 Ft-ban. A felperes esetében nem állapíthatók meg olyan körülmények, amelyek az adóbírság kiszabásának mellőzésére, vagy az összeg mértékének csökkentésére alapot adhatnának.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, 2.718.000 Ft áfa kiutalását, másodlagosan az adóbírság mellőzését vagy mérséklését kérte. Azzal érvelt, hogy az adóhatóság tévesen értékelte és alkalmazta az Áfa tv. és az Art. rendelkezéseit, mivel adóév közben is választhat az adózó adókötelezettséget, ha az egyéb ingatlan bérbeadási tevékenységét ténylegesen ekkor kezdi meg.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte, határozatában foglaltakat fenntartotta.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz. A felperes változás bejelentéseit nem a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően tette meg, ezért 2009. évre az ingatlan bérbeadásával kapcsolatos tevékenysége adómentes tevékenységnek minősül, amely után az áfa levonási jog nem alkalmazható. Az Art. 22. § (1) bekezdése alapján adókötelezettség választására az adóköteles tevékenység megkezdésekor van lehetőség. Ez nemcsak az adóalanykénti gazdasági tevékenység kezdetét jelenti, hanem az egyéb ingatlan bérbeadásra irányuló tevékenység kezdetét is. A felperes azonban 2009. szeptember 17-én nem a 2009. szeptembertől megkezdendő ingatlan bérbeadási tevékenységre vonatkozó adózási mód választását jelentette be, hanem 2009. május 26-ára visszamenőlegesen tett bejelentést. A felperes már megalakulásakor is jelezte, hogy bérbeadási tevékenységet folytat, és 2009. szeptemberében nem azt nyilatkozta, hogy ekkor kezdi meg tevékenységét. Ugyanezt a hibát követte el a felperes 2010. június 14-én is, amikor ugyancsak visszamenőleges hatállyal nyújtott be az adóhatósághoz bejelentést. Mindezek miatt a felperes esetében az

ingatlan bérbeadás vonatkozásában az általános szabályok az irányadók.

A felperes előtt ismertek voltak az adózással kapcsolatos rendelkezések, ezért alaptalanul hivatkozott arra, hogy vele szemben olyan különös méltánylást érdemlő körülmény áll fenn, amely miatt az adóbírság mérsékelhető lenne. Az adóbírság kapcsán egyébként is csak az vizsgálható, hogy a mérlegelés szempontjait az alperes helyesen tárta-e fel, ezeket okszerűen értékelte-e, és e tekintetben jogszabálysértés nem állapítható meg. Az alperes tehát az adóbírság tekintetében is jogszerűen járt el, határozata nem sért eljárási és anyagi jogszabályt.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 22. § (1) és (2) bekezdéseiben foglaltaknak, téves jogértelmezésen, a "rendelkezésre álló bizonyítékokból való okszerűtlen következtetéseken" alapul. Jogi álláspontja szerint a tevékenység megkezdésének nem az eszköz beszerzése, tehát nem az ingatlan megvásárlása, és nem is a bérleti szerződés megkötésének időpontja számít, hanem az a nap, amikor a bérlő birtokba lép. Ez utóbbira pedig a bejelentését 2009. szeptember 17-én megtette. Ez a bejelentés „minden tekintetben érvényes”, mert a keresettel támadott határozatok 2010. I. negyedévére vonatkoznak, tehát a 2009. szeptember 17-i bejelentését 2010. I. negyedévre, mint "jövőbeli, perbeli időszakra" vonatkozót figyelembe kellett volna venni.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Mindenek előtt rámutat a Kúria arra, hogy felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a rendkívüli eljárás során a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp.275. §, BH2002.29.).

Jelen ügyben a jogerős ítéletben helyesen - okszerű bizonyítékértékeléssel - megállapított releváns tények - a következők:

A felperes 2009. május 20-án alakult meg, ekkor kezdte meg tevékenységét, amely bejelentése szerint is saját tulajdonú bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése volt. 2009. szeptember 17-én a felperes nem azt jelezte, hogy ekkor kezdte meg tevékenységét, hanem visszamenőlegesen, a megalakulás időpontjára nézve tett bejelentést, tehát nem a 2009. szeptemberétől megkezdett ingatlan

bérbeadási tevékenységre vonatkozó adózási mód változását jelentette be. Az adóhatóság pedig a jogerős elsőfokú határozatban elutasította a felperes adózási mód megváltoztatására vonatkozó 2009. szeptember 17-i kérelmét. E határozat jelen ügyben nem vitatható, érdemben nem bírálható felül, és nem hagyható figyelmen kívül. (Art. 143. § (1) bekezdése)

A felperes 2009. évben nem adott be olyan változás bejelentőlapot sem az adóhatóságnak, amely szerint 2010. adóévben az ingatlan bérbeadás tekintetében az adómentesség helyett az adókötelessé tételt választaná. A 2010. június 14-i bejelentése is – ugyancsak tévesen – 2009. szeptember 28-i visszamenőleges tartalmú, tehát nem következő adóévre szóló.

Nem hagyható továbbá figyelmen kívül – az előző időszakról áthozható tételek – miatt az sem, hogy a felperesnél az adóhatóság 2009. III-IV. negyedévére is végzett ellenőrzést, és az ennek eredményeként hozott – e perbelivel azonos ténybeli és jogi megítélésű – alperesi határozatok ellen előterjesztett felperesi keresetet a bíróság 3.K.20.179/2011/7. számú jogerős ítéletében elutasította, az ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelmet pedig a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.452/2011/4. számon – hivatalból – elutasította.

Az Art. 22. § (1) bekezdés b) pontja értelmében az áfa adóalanynak az adóköteles tevékenység megkezdésének bejelentésével egyidejűleg kell nyilatkoznia arról, hogy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenység esetén az adókötelessé tételt választja-e. Az Art. 22. § (2) bekezdése pedig kimondja azt is, mégpedig kogens (kötelezően alkalmazandó) szabályként, hogy ezt a bejelentést, a nyilatkozat megváltoztatást a változást megelőző adóév utolsó napjáig kell megtenni, addig kell a bejelentést eszközölni. Az pedig nem volt vitatott a felperes által sem, hogy az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés 1) pontja értelmében mentes az adó alól az ingatlan bérbeadása, haszonbérbe adása, és az Áfa tv. 88. § (1) bekezdés b) pontja szerint a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az állami adóhatóságnak tett előzetes bejelentés alapján dönthet úgy is, hogy a 86. § (1) bekezdés 1) pontja szerinti szolgáltatásnyújtást adókötelessé teszi.

Az Áfa tv. 120. § a) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségben – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet a termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybe vételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított. Az Áfa tv. 123. § (1) bekezdése értelmében pedig az előzetesen felszámított adó kizárólag az adólevonásra jogosító termékértékesítésnek, szolgáltatásnyújtásnak betudható részében vonható le.

A jogvita eldöntése szempontjából releváns tényállásnak és az előzőekben ismertetett jogszabályi rendelkezéseknek az egybevetése alapján kizárólag az a jogkövetkeztetés vonható le, hogy az alperes határozata és a jogerős ítélet helyes jogi értelmezéssel meghozott törvényes döntést tartalmaz. 2009. évben, 2010. I. negyedévében a felperes az ingatlan bérbeadást csak adómentesen számlázhatta. Oszttja a Kúria a megyei bíróság jogi álláspontját a tekintetben is, hogy az Art. nem teszi lehetővé az adózási mód választás elmulasztása esetén annak utólagos pótlását, a visszamenőleges hatályú bejelentéseket.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben jogszerű döntést tartalmaz, nem sért eljárási szabályt, és megfelel az Art 22.§ (1) bekezdés a) pontjában és (2) bekezdésében foglaltaknak, ezért ezt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

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

Budapest, 2012. június 7.

**Dr. Lomnici Zoltán sk.a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó
bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró**