

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.786/2011/9.szám

A Kúria a Nagy Norbert Ügyvédi Iroda /..., ügyintéző: dr. Nagy Norbert ügyvéd/ által képviselt felperes neve /.../ felperesnek a Haszonicsné dr. Ádám Mária jogtanácsos által képviselt Budapest Főváros Kormányhivatala /alperes címe/ alperes ellen iparűzési adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. szeptember 29. napján kelt 13.K.35.312/2010/9. számú ítélete ellen a felperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 13.K.35.312/2010/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 75.000 (azaz hetvenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.986.400 (azaz kettőmillió-kilencszáznolcvanhatezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A saját tulajdonú ingatlanok adás-vételével főtevékenységként foglalkozó felperes vállalkozói szerződés alapján lakásokat építtet generálkivitelezőkkel, és a lakóingatlanokat adásvételi szerződéssel harmadik személyeknek értékesíti. A kivitelezés során érvényesül a vevők egyedi igénye is.

A Budapest Főváros Önkormányzat Főpolgármesteri Hivatal Adó Ügyosztálya a felperesnél helyi iparűzési adó- és pénzügyi ellenőrzést végzett 2002.-2006. évekre az adó alapjának és összegének, 2007. évre az adóelőlegnek a számítása vonatkozásában, a pénzforgalmi teljesítésre az ellenőrzés időpontjáig. Ellenőrzést végzett továbbá az iparűzési adó alapjának és összegének vonatkozásában 2007., 2008. évekre is, a pénzforgalmi teljesítésekkel együtt. Az ellenőrzések eredményeként Budapest Főváros Főjegyzője a 2008. október 31. napján kelt 01-.../2008. számú határozatával a felperest iparűzési adónemben adókülönbözet,

továbbá adóbírság, késedelmi pótlék, és mulasztási bírság megfizetésére kötelezte, míg a 2010. október 26. napján kelt .../2010. számú határozatával a felperes terhére 2007.-2008. évekre adókülönbözetet és mulasztási bírságot szabott ki.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. augusztus 31. napján kelt .../2009. számú határozatával a ...2008. számú elsőfokú határozatot megváltoztatta, elévülés folytán a 2002. évre vonatkozó megállapításokat törölte, az adóbírságra vonatkozó részt megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasította, egyebekben helybenhagyta, illetve a 2011. március 10-én kelt/2011. számú határozatával a .../2010. számú elsőfokú határozatot - annak kijavításával - helybenhagyta.

Az alperes döntéseit a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény /a továbbiakban: Htv./ 52.§ 36., 38., 40. pontjai, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 3.§-ának /6/ bekezdés 5. pontja, 7.§ 1. pontja, 78.§ /1/, /3/ bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény /a továbbiakban: Ptk./ 365.§-ának /1/ bekezdése, 389.§-a alapján hozta meg.

Indokolásában megállapította, hogy a felperes jogosulatlanul csökkentette a helyi iparüzési adó alapját a generálkivitelező által kibocsátott számlákban szereplő építési szolgáltatások ellenértékével, ugyanis azok sem közvetített szolgáltatás, sem alvállalkozói teljesítés, sem eladott áruk beszerzési értéke /ELÁBÉ/, sem anyagköltség címén nem voltak elszámolhatóak a nettó árbevételel szemben. A felperes nem közvetített építési szolgáltatásokat, nem számlázott tovább alvállalkozói teljesítést a lakóingatlanok vevőinek, hanem részükre lakásokat értékesített adásvételi szerződéssel, amely jogviszony kizárja a generálkivitelező által kibocsátott számlatartalmak levonását. Az építési szolgáltatások nem számolhatóak el ELÁBÉ címén, mert az építési szerelési munka számlázott értéke az Sztv. értelmében nem minősül árunak.

Az a felperes keresetében az adóhatározatok megváltoztatását, illetve hatályon kívül helyezésüket és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság a tényállást nem tisztázta kellően, az ellenőrzés szabályait megsértette, döntését megfelelően nem indokolta, az alkalmazott jogszabályokat tévesen értelmezte és megsértette az Art. 130.§-át is. Kifejtette, hogy az adóalapból jogosult volt a generálkivitelező által kibocsátott számlákban szereplő építési szolgáltatások ellenértékét levonni, mert vevője és nyújtója is volt a szolgáltatásnak, ez utóbbit lakásonként továbbította a vevőnek, a közvetítés lehetősége a szerződésből, ténye pedig a

számlából egyértelműen kiderült. A generálkivitelezői szolgáltatásokat változtatás nélkül közvetítette a vevőknek. A vásárolt, illetve a továbbértékesítésre szánt ingatlan pedig árunak minősül, amelynek bekerülési értéke (a generálkivitelezői vállalkozási díja és a felhasznált anyagok költsége) levonható az árbevételből az adóalap megállapításakor.

Az elsőfokú bíróság a felperes által kezdeményezett közigazgatási perek egyesítését, és a lefolytatott bizonyítási eljárást követően meghozott jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az adóhatóság az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértést nem követett el. A felperes azon állítását, hogy ELÁBÉ és anyagköltség címen is jogosult volt a nettó árbevételével szemben a generálkivitelezőtől befogadott számlákat elszámolni, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§ /1/ bekezdése alapján bizonyítani volt köteles. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy a bizonyítás sikertelen maradt, mivel olyan okiratokra hivatkozott /számlák, szerződések/, amelyek azt nem tanúsították, hogy anyagot és árut vásárolt volna és azokat a vevőinek változatlan formában továbbértékesítette volna. A felperes nem árukról és anyagokról, hanem építőipari szolgáltatásokról kiállított számlákat fogadott be a generálkivitelezőjétől, nem árut és anyagot, hanem lakóingatlan tulajdoni hányadokat értékesített tovább a vevőinek, ennél fogva az adóalap számításánál az ingatlanok kivitelezési költségei ELÁBÉ és anyagköltség címen nem voltak levonhatók a nettó árbevételéből. Az elsőfokú bíróság szerint az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy felperes nem a beszerzett építési szolgáltatást nyújtotta, közvetítette tovább változatlan formában a vevőinek, hanem lakóingatlanokat értékesített részükre adásvételi szerződéssel. A lakóingatlanok műszaki tartalmát a megrendelő adott keretek között meghatározhatta, de a műszaki tartalomra vonatkozó megállapítások nem azonosíthatók azzal, hogy felperes a vevők megrendelésére építési, kivitelezési szolgáltatást nyújtott, közvetített volna. Közvetített szolgáltatás címen ugyanis csak akkor vonhat le az adózó költséget a nettó árbevételből, ha a saját nevében vásárolt szolgáltatást írásban kötött szerződés alapján a szerződésben rögzített módon részben, vagy egészben, de változatlan formában tovább értékesíti harmadik személynek. Mivel az említett feltétel a felperes esetében nem teljesült, ilyen címen nem volt jogosult költséget levonni. A lakóingatlan vevőivel nem állt vállalkozói jogviszonyban, ezért alvállalkozó teljesítmény címen sem érvényesíthetett költséget a nettó árbevétellel szemben. Nincs bizonyíték továbbá arra sem, hogy az adóhatóság az ügyben érintett adózónál vizsgálta és jóváhagyta volna, hogy a generálkivitelező által kibocsátott számlák alapján a felperes jogszerűen vonta le a költségeit, következésképpen az ügyben eltérő adójogi minősítés és az Art. 130.§-ának sérelme nem volt megállapítható. Az adóhatóság korábbi időszakra végzett ellenőrzésének megállapításai pedig nem

alkalmasak e jogszabályhely sérelmének megállapítására.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti a Htv.52.§ 36., 37., 38., 40. pontjait, a Pp. 164.§-át, 206.§-át, az Sztv. 78.§ /5/ bekezdését. A felperes lényegében megismételte és fenntartotta a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Htv.39.§-ának /1/ bekezdése szerint állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével és a közvetített szolgáltatások értékével, az anyagköltséggel.

A Htv. alkalmazásában az 52.§ 36. pont szerint eladott áruk beszerzési értéke: a kettős könyvvitelt vezető vállalkozások esetében a vásárolt és változatlan formában eladott anyagoknak, áruknak - a számvitelről szóló törvény szerint az eladott áruk beszerzési értékeként elszámolt - bekerülési (beszerzési) értéke. Csökkenti az eladott áruk beszerzési értékét az az érték, amellyel az adóalany a 37. pont szerint anyagköltségként, a 40. pont szerint közvetített szolgáltatások értékeként nettó árbevételét csökkentette.

A felperes által megkötött vállalkozási szerződés alapján kiszámlázott vállalkozói díjakat az igénybe vett szolgáltatások költségeként kell könyvelni. A lakások értékesítésekor árbevétel keletkezik, és el kell számolni a ráfordításokat is. A lakások építése - eladása során árunak minősülő telekbeszerzési árak, közműfejlesztési hozzájárulások ELÁBÉ-ként elszámolhatók, és azok az iparüzési adó alapjának csökkentő tételeket figyelembe vehetők.

A Htv.52.§ 38. pontja értelmében anyag, áru: a Sztv. szerinti vásárolt készletekből az anyagok, az áruk. A Sztv. 3.§ /6/ bekezdés 5. pontja alapján vásárolt készletek: az anyagok [alap-, segéd-, üzem- és fűtőanyag, alkatrészek, a 28. § (3) bekezdésének a) pontja szerinti eszközök], az áruk (kereskedelmi készletek, betétdíjas göngyölegek, a közvetített szolgáltatások), a készletre adott előlegek. A Sztv. 28.§-a meghatározza a készlet fogalmát. A saját termelésű készletek a 28.§ /2/ bekezdés b. pontja értelmében olyan eszközök, amelyek az értékesítést megelőzően a termelés, a

feldolgozás valamely fázisában vannak, úgy, mint befejezetlen termelés, - ideértve a befejezetlen, még ki nem számlázott szolgáltatást is, - félkész termékek, vagy már feldolgozott, elkészült állapotban értékesítésre várnak (késztermékek). Az Sztv. 28.§ /2/ bekezdése szerint pedig az áruk olyan eszközök, amelyeket a rendszeres (szokásos) üzleti tevékenység keretében értékesítési céllal szereztek be, és azok a beszerzés és az értékesítés között változatlan állapotban maradnak, bár értékük változhat. Az áru e fogalom meghatározásába a saját termelésű készlet nem fér bele. A lakásberuházás befejezésekor a lakásokat tehát a saját termelésű készletek között késztermékként kell állományba venni /figyelemmel az Sztv. 3.§ /6/ bekezdés 5., 6. pontjaira is/.

A felperes által épített lakások saját termelésű készleteknek minősülnek, ezért azokat értékesítésükkor nem lehet ELÁBÉ-ként kimutatni, arra az Sztv. 76.§-ának /2/ bekezdése sem tartalmaz lehetőséget. A felperes így a lakások vállalkozói szerződések alapján történt megépítéséért kifizetett vállalkozói díjat ELÁBÉ-ként az iparüzési adó alapjának csökkentő tételeként nem vehette figyelembe (EBH2009. 2106., BH2010. 81). A lefolytatott bizonyítási eljárás alapján pedig az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, a felperes okiratokkal sem igazolta, hogy anyagot és árut vásárolt volna illetve azokat a vevőinek változatlan formában továbbértékesítette volna.

A Htv. 52.§ 40. pontja szerint közvetített szolgáltatások értéke: az adóalany által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) írásban kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás értéke. A közvetített szolgáltatásnál az adóalany vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak. E jogszabályhely alkalmazásával a perbelivel azonos tényállás alapján a Legfelsőbb Bíróság számos eseti döntést hozott /Kfv.V.35.374/2008/8., Kfv.I.35.097/2008/3., Kfv.I.35.295/2009/10., Kfv.V.35.034/2009/8., Kfv.I.35.513/2009/4./, amelyekben kifejtett jogi álláspont egyezik az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi állásponttal, és amellyel a Kúria teljes körűen egyet ért. Ezen ítéletekben megfogalmazott egyező jogi álláspont lényege, hogy a Ptk. 389.§-ában szabályozott vállalkozási szerződés nem azonos a Ptk. 365.§-a szerinti adásvételi szerződéssel, a felperes (a generálkivitelezőtől) szolgáltatást vett igénybe, érte vállalkozói díjat fizetett, és (a vevők felé) termékértékesítést végzett, amelyért vételárat kapott, a lakások vevői nem minősülnek megrendelőnek, így a lakásokra kötött adásvételi szerződések esetén a változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás, illetve annak értéke tényállási elem, mint jogszabályi feltétel hiányzik, így nem teljesült. Az elsőfokú bíróság arra is helyesen mutatott rá, hogy alvállalkozói teljesítés értékének elszámolhatósága sem valósult

meg, mivel a felperes olyan jogviszonyt, hogy mind a megrendelőjével, mind az alvállalkozójával a Ptk. szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, nem igazolt.

Az elsőfokú bíróság Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, rendkívül precíz és pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú határozatot, a keresetet és az ellenkérelmet. Az ítélet jogi indokolási részében nemcsak megjelölte, hanem részletesen ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal. Jogértelmezése logikus, annak kifejtése közérthető és minden részletre kiterjedő. A helyes jogi álláspontot a Kúria aggálytalanul elfogadta, az a teljes körűsége okán kiegészítésre nem szorul.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2012. november 29.

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