

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Burai-Kovács János ügyvéd által képviselt felperesnek a Tamásné dr. Kajati Zsuzsanna jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 11.K.30.518/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2006. szeptember 15-én kelt 11.K.30.518/2006/10. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 11. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.30.518/2006/10. számú jogerős ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 400.000 (négy százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy a tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt 2,5 millió forint felülvizsgálati eljárási illetéket - külön felhívásra - az államnak fizessen meg.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2002-2003. évekre adóellenőrzést tartott. A vizsgálati jegyzőkönyv 4-5. pontjában megállapította, hogy a felperesi társaság tevékenysége társasházi lakások építése, értékesítése, mely tevékenységet vállalkozásokkal végezteti, saját alkalmazottai az építkezésekben nem vesznek részt. A lakások építésével egyidejűleg a felperes megkezdte a lakások, garázsok, üzlethelyiségek értékesítését, szerződések kötését. A vizsgált időszakban az értékesítési ár két részre oszlott, a telek általános forgalmi adómentes, a felépítmény általános forgalmi adóköteles termékértékesítésnek minősült.

A felperes minden esetben 30 %-os telekárrel kalkulált.

Az adóhatóság álláspontja szerint a társasház felépítés után a telek önmagában forgalomképtelen. Az adóhatóság azt vizsgálta, hogy a felperes által kiszámlázott adóköteles bevétel adóalapja fedezte-e az elszámolt adóköteles ráfordítások, költségek adóalapját.

Az adóhatóság szerint ez az eljárás nem felelt meg az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Áfa tv.) 32. § 1/a, 33. § 1/b, 7. § 1/b, és 25. § /1/ bekezdésének.

Az ellenőrzés eredményeként meghozott első fokú határozat a felperes terhére 129.111.000 Ft általános forgalmi adókülönbözetet állapított meg, amelyből 126.125.000 Ft minősült adóhiánynak, társasági adónemben a felperes javára 23.241.000 Ft adót jóváírtak. Az első fokú határozat a felperes terhére késedelmi pótlékot és bírságot nem állapított meg.

A fellebbezés folytán eljáró alperes, mint másodfokú hatóság, 2005. december 15-én kelt határozatával az első fokú határozatot annyiban változtatta meg, hogy a felperes terhére 37. 837.000 Ft bírságot, és 37.666.000 Ft késedelmi pótlékot is kiszabott, egyebekben az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes határozatában hangsúlyozta, hogy a vizsgált beruházások esetében az eladási ár megosztása azt eredményezte, hogy a felperes e projektek vonatkozásában nem került a hozzáadott értéknek megfelelő adó-befizetési pozícióba. Az adóhatóság hangsúlyozta, hogy a felperes eljárása a rendeltetésszerű joggyakorlás sérelmével jár. A bírságot teljes egészében nem lehetett mellőzni, kivételes méltányosságnak annyi felelt meg, hogy a törvény által előírt 50 %-os helyett a másodfokú hatóság 30 %-os bírságot szabott ki. A késedelmi pótlék az esedékességtől a vizsgálati jegyzőkönyv keltéig került kirovásra.

A felperes keresetében e határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Az alperes a kereset elutasítását indítványozta, és fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A Fővárosi Bíróság 11.K.30.518/2006/10. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Megállapította, hogy az adóztatható adóalapot a beszerzési ár alá csökkentette, és ez által a nyereséget a nem adóztatható adóalapba csoportosította át, azt az életszerűtlen helyzetet állította elő, mely szerint az adóköteles beszerzés adóalapjának megtérülését az értékesítés nem biztosította. Ennek egyetlen magyarázata lehetett, miszerint az eladó adóelőny szerzése érdekében választotta az ilyen számítási módszert. A felperes ezen eljárása az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § /2/ és /7/ bekezdésében, az 1/1998. Jogegységi Határozatban, valamint az Áfa tv. 22. § /1/ bekezdésébe ütközött.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte az ítélet hatályon kívül helyezését, és a keresetének megfelelő ítélet meghozatalát.

A felperes fenntartotta a keresetében kifejtett álláspontját. Hangsúlyozta, hogy az általa végzett komplex értékesítés esetén az Áfa tv-ben az ellenérték megosztására nincs előírás. Jogszabálysértőnek tartotta az adóhatóság és az első fokú bíróság Áfa tv. 22. § /1/ bekezdéséből levezetett megállapítását. Álláspontja szerint egyértelmű, hogy az adó alapja a teljesítés ellenértéke. Az Áfa tv. 13. § /1/ bekezdés 1.) pontja szerint a szerződésben meghatározták azt az árat, ami a piaci alku folyamat során alakult ki. Az általános forgalmi adó rendszerében ez minősül ellenértéknek, a független felek között létre jött megállapodások esetében. Az adóhatóságnak ilyen esetekben nincsen hatásköre az ár összegének mérlegelésére. A felperes bizonyította az eljárás során, hogy az általa kialakított vételár a piaci árviszonyokat megfelelően tükrözte. Jogszabályi előírás a tekintetben sincs, hogy az adó alapjának el kellene érni a beszerzési árat. A nyereség fogalma egyébként is a társasági adóalappal függ össze. A felperes kizárólag olyan adóösszeget helyezett levonásba, amit kifizettek, és ami a költségvetésbe befizetésre is került. Sérelmezte a felperes, hogy az eljáró hatóság és bíróság jogértelmezéssel állapított meg adófizetési kötelezettséget, amely nem megengedett.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felperes felülvizsgálati kérelmét arra alapította, hogy az adóhatóság minden jogszabályi háttér nélkül, illetőleg a jogszabály kiterjesztő értelmezésével kötelezte adófizetésre. Ezzel súlyosan megsértette a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét és az Art. 1. § /7/ bekezdésével ellentétben beleavatkozott a felek polgárjogi szerződésébe.

Az Art. 1. § /2/ bekezdésében megfogalmazott rendeltetésszerű joggyakorlás elve valóban nem tiltotta a legális eszközökkel való adókikerülést. Rendeltetésellenes joggyakorlásnak azt az esetét minősített a törvény, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag vagy döntően a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegettakarítás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár. A perbeli esetben éppen ez történt.

A felperes az általa (még el nem készült) lakások értékesítésénél 30-70 %-os árarányt alkalmazott a telek és felépítmény között azzal az érveléssel, hogy a jogszabály, az Áfa tv. nem tartalmaz a megosztásra előírást. Ez utóbbi kétségtelen tény, amely

nyilvánvalóan abból adódik, hogy egy adott termék ára nem adójogi kategória. Az Áfa tv. 22. § /1/ bekezdése szerint az adó alapja termékértékesítésnél és szolgáltatás-nyújtásnál a teljesítés ellenértéke.

A vevők a felperestől társasházi lakásokat vásároltak, amelyhez a polgári jog szabályai szerint arányosan meghatározott telek tulajdoni hányad kapcsolódott. A telek tulajdoni hányadok önmagukban forgalomképtelenek, a lakás mint "termék"-hez elválaszthatatlanul hozzátartoznak. Ez azt jelenti, hogy a termék (a lakás) árában egyesíti mind a telek tulajdoni hányad, mind a lakás, mint felépítmény árát. Nem vitás tény, hogy az eladó (felperes) és a vevők közötti adásvételi ügylet a valóságban is végbement, mégpedig a szerződésben feltüntetett vételáron. A vevők számára ugyanis a vételár "egy egységként" jelent meg, számukra az ingatlan telek és felépítmény értékmegosztása közömbös volt.

Az adóhatóság tehát nem a felperes által kötött ügyleteket minősítette színleltnek - a felperes erre vonatkozó felülvizsgálati érvelése így irreleváns - hanem kizárólag a vételár "belső árarány" megosztását vizsgálta felül adójogi szempontból és annak a valóságtól eltérő aránya vezetett a következtetések levonásához.

Az Art. 1. § /7/ bekezdése értelmében a szerződést, ügyletet, és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Ennek során az adóhatóság nem a felek között létrejött szerződések érvényességét vizsgálja, hiszen ha az érvénytelen szerződésnek kimutatható gazdasági eredménye van, akkor is fennáll az adófizetési kötelezettség, hanem a cselekmények valódi tartalma szerinti vizsgálat alapján levonja a megfelelő adójogi következményeket.

Az adóhatóság az ellenőrzése során részletesen kimunkálta, számszerűen levezette a három vizsgált projekt adóköteles beszerzés és teljes önköltség arányát, és ennek megfelelően határozta meg az elszámolt ráfordítások adóköteles beszerzéséből eredő részét. Az eredményeket megbontotta adóköteles és adómentes árbevételre és ráfordításra, a felperes által elszámolt adatok szerint. Ezekből a számításokból megállapítható volt, hogy a felperes által végzett beruházások, projektek eredményesek voltak, de az árbevétel adóköteles része nem fedezte az értékesítés érdekében felmerült adóköteles beszerzések adóalapját.

A felperes állításával ellentétben - mivel a vevők kizárólag a teljes lakásár vételárat fizették - a vételár megosztása telek és felépítményre nem piaci alku eredménye volt, hanem kizárólag a felperes által alkalmazott önkényes megosztás. A felperes ugyanis a telekár egész árhoz viszonyítottan meghatározott 30 %-os alakulását teljesen függetlenül szabta meg az egyes ingatlanok elhelyezkedésétől, a telek méretétől a telken belüli beépítettség arányától stb.

A felperesi ármegosztási mód a felépítményt alulértékelve, a telket felülértékelve a végső felhasználó szempontjából általános forgalmi

adó alapcsökkentést eredményezett, így ennek terhét kizárólag a költségvetés viselte.

Az adóhatóság a felperesre egyébként kedvezőbb számítási arányt alkalmazott, mégpedig a felperes saját nyilvántartásai adatainak és önköltség számításának alapján. A felperes az adóhatóság ezen számítási módszerét lényegében nem kifogásolta. Annak felülvizsgálatára bizonyítékot nem csatolt, bizonyítási indítványa, esetleges szakértő igénybe vételére nem volt. A felperes a számítások levezetésével kapcsolatos ellenérvet nem terjesztett elő.

Az adóhatóság helytállóan hivatkozott felülvizsgálati ellenkérelmében arra, hogy a tárgyi adómentes hányad vételára közvetlenül érdektelen az általános forgalmi adó szempontjából. Viszont mindenképpen kihat az árképzés, és az általános forgalmi adó rendszere miatt az adóköteles vételár mértékére. Azzal, hogy a felperes a telek bekerülési költségéhez képest az árat megváltoztatta, azt irreálisan felemelte, ugyanakkor a felépítményrészt a bekerülési érték alá leszállította, nyilvánvalóan azt az eredményt érte el, hogy a költségvetés felé nagyobb általános forgalmi adó igényt érvényesíthetett, mint amelyet a valós ügylet alapján megtehetett volna.

Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a jogerős ítélet a jogszabályoknak megfelelt, ezért azt a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján kötelezte felülvizsgálati perköltség fizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § /1/ bekezdése valamint a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2007. december 12.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Danziger Éva sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő