

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.174/2015/6.szám

A Kúria a dr. Somos Géza ügyvéd (fél címe) által képviselt felperes neve (címe) felperesnek a Hadháziné dr. Patak i Ágnes jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 18-án kelt 13.K.33.095/2014/6. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 10. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

ítéletet:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.33.095/2014/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.040.600 (egymillió-negyvenezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

A felperes jogelődje vevőként 2007. december 22-én kötött opciós szerződést budapesti ingatlanok megvásárlására az A. Kft. eladóval. A szerződés alapján a vevő jogosult volt arra, hogy a szerződéssel alapított vételi jog gyakorlását harmadik személy részére átengedje. Ezen jogával élve a vevő az opciós szerződésben kikötött vételi jog gyakorlására a felperest jelölte ki, aki a szerződés keretében az őt megillető vételi jogot gyakorolta, tulajdonjogát az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezték.

Az opciós szerződés alapján a felperest vételi jogának gyakorlását követően bánatpénz megfizetése ellenében elállási jog illetve megállapodás aláírásától számított maximum 36 hónap időtartamon belül. A felek a bánatpénzt 450.000 euró + áfa összegben állapították meg azzal, hogy amennyiben a felperes az elállási jog gyakorlására nyitva álló határidőt egyoldalú nyilatkozatával 24 hónapról 36 hónapra meghosszabbítja, akkor a bánatpénz összege 600.000 euró + áfára emelkedik.

A határidő leteltével a felperes kérte az elállási jog gyakorlására

nyitva álló határidő további meghosszabbítását az eladótól, aki e kérdésnek azzal a feltétellel tett eleget, ha a felperes a bánatpénzt előre megfizeti részére. A felek szerződés-módosítással az elállási jog gyakorlásának határidejét 2012. január 3-áig meghosszabbították, a bánatpénz összegét pedig 900.000 euró + áfára megemelték, továbbá a felperes kötelezettséget vállalt arra is, hogy a bánatpénz módosított összegét meghatározott részletekben havonta előre megfizeti az eladó részére. Ezt követően azonban a felperes elállási jogát nem gyakorolta, az ingatlan vételárát kiegyenlítette, melybe a megfizetett bánatpénz összegét beszámították.

A felperesnél az adóhatóság 2010. utolsó negyedévére áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett. Megállapította, hogy a felperes bevallásaiban levonható adóként szerepeltette a perbeli szerződés eladója által a bánatpénzről kiállított számlák áfatartalmát. Az ügyletet megvizsgálva arra az álláspontra jutott, hogy a felperes által befogadott számlák kapcsán az eladó részéről az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 55. § (1) bekezdés szerinti teljesítés nem történt, mivel a számlák kibocsátásának időpontjában a felperes elállási jogával nem élt. Nem vitatva az ügyletkötő felek jóhiszeműségét, az adóhatóság úgy látta, hogy az áfa levonásba helyezése idő előtti volt.

Indokolása szerint ekkor még nem dőlt el a felperes által kifizetett pénzüsszeg bánatpénzként vagy előlegként történő minősítése, így annak jogi sorsa sem, ezért a levonási jog gyakorlására ekkor még jogszerűen nem kerülhetett sor. Hangsúlyozta, hogy nem végleges az elutasítás, hanem kizárólag a levonás lehetősége került elhalasztásra a felek közötti jogviszony teljesülésének időpontjára. A felperes visszaigénylési kérelme azért nem teljesíthető, mert a számlakibocsátó részéről olyan járulékos szolgáltatás történt, mely az elállási jog gyakorlásának hiányában nem minősíthető teljesítésnek, ezért a perbeli számla szerinti gazdasági esemény nem adóköteles.

Az ügy érdemét tekintve a fellebbezés nyomán eljáró alperes az elsőfokú határozatot helybenhagyta az adóbírság összegének megemlése mellett. Ezáltal a felperes terhére 10.406.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő adókülönbözet, és 1.041.000 Ft adóbírság megállapítására került sor.

A felperes keresete alapján eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.308/2013/3. számú ítéletével mindkét fokú határozatot hatályon kívül helyezte.

Az alperes felülvizsgálati kérelme nyomán eljáró Kúria Kfv.V.35.390/2013/8. számú végzésével ugyanakkor az ítéletet

helyezte hatályon kívül és az elsőfokú bíróságot új eljárásra kötelezte. Rögzítette, hogy a felperes ellenértéket fizetett, de nem állapítható meg, hogy minek az ellenértékét. Az új eljárásban vizsgálni kell az eset összes körülményét, a felek közötti elszámolást, valamint, hogy a felperes elállt-e a szerződéstől.

A megismételt eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.33.095/2014/6. számú ítéletével a keresetet elutasította. Hangsúlyozta, hogy felek között az volt vitatott, hogy a megfizetett bánatpénz mely szolgáltatás ellenértékét képezte és a szolgáltatásnyújtás, mint gazdasági esemény mikor valósult meg. Rögzítette, hogy a bánatpénz áfajogi megítélése tárgyában már a Kúria is több ítéletet hozott, és egyöntetűen állást foglalt abban, hogy a bánatpénz fejében biztosított elállási jog szolgáltatásnyújtásnak minősül. A szolgáltatásnyújtás fogalmát az Áfa tv. negatív módon határozza meg, kimondja, hogy minden olyan ügylet, amely az Áfa tv. értelmében nem termékértékesítés, az szolgáltatásnyújtásnak minősül. Az ügylet magában foglalja a kötelezettségvállalást valamely tevékenység egészben vagy részben történő abbahagyására vagy annak végzésétől való tartózkodásra, illetőleg valamely helyzet tűrésére is.

Utalt a bíróság arra, hogy mindkét fél felhívta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdését, a valós gazdasági esemény figyelembevételének kötelezettségét, de azt eltérően értékelték. A bíróság megállapította, hogy a vitatott összeg mind a szerződésben, mind a számlákon bánatpénzként került feltüntetésre, és az elállás jogának elismerése fejében kikötött bánatpénz a másik fél kártalanítását szolgáló ellenértéknek minősül. Az opciós szerződésből megállapítható volt, hogy a felek már a szerződés-módosítás előtt az eredeti szerződésben is bánatpénzt kötöttek ki.

A szerződés és annak módosítása a felperes által hivatkozottakkal ellentétben nem tartalmaznak arra vonatkozó utalást, melyből a felek azon akaratára lehetne következtetni, hogy a bánatpénz kikötésére a felperes által állított bizonytalan jogi helyzet tűrésére tekintettel került volna sor. Ezt támasztja alá az 1.számú szerződés-módosítás, melyben a felek külön, a bánatpénztől független összeget kötöttek ki a szabad elállási jog meghosszabbításából eredő esetleges gazdasági és egyéb hátrányok ellentételezéseként, különösen a második vételár részlet és a vételár hátralék esedékessé válásának várható késedelme fejében. A bíróság megállapította, hogy a perbeli összeg a szabad elállási jog fejében megfizetett bánatpénz volt, melyhez kapcsolódó szolgáltatás nem az elállási jog biztosításában, hanem az elállás tényleges gyakorlása esetén annak tűrésében nyilvánul meg. A perbeli esetben a felek által sem vitatottan elállásra nem került sor, a bánatpénzként megfizetett összeg a teljes vételárba

beszámításra került. Az utolsó vételár részlet megfizetése 2013. január 9-én megtörtént. Ebben az időpontban dőlt el, hogy a perbeli összeg mögötti szolgáltatásnyújtás valójában az ingatlanvásárlás ellenértéke, azaz a gazdasági esemény ekkor valósult meg ténylegesen. A levonásba helyezett összeg nem minősülhetett előlegnek sem, hiszen az előleg azon törvényi feltétele, miszerint annak az ellenértékbe beszámíthatónak kell lennie, a levonásba helyezéskor nem állt fenn, akkor még az összeg az előlegtől eltérően bánatpénznek minősült.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, hivatkozott az Áfa tv. 2. § a) pontjára, 9. § (1) bekezdésére, 13. § (2) bekezdés b) pontjára, 55. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 131. § (1) bekezdésére, az Art. 1. § (7) bekezdésére. Álláspontja szerint a Kúria hatályon kívül helyező végzésével rámutatott arra, hogy a felperes ellenértéket fizetett, de nem állapítható meg, hogy minek az ellenértékét. A per fő kérdése, hogy a felperes partnere részéről történt-e olyan szolgáltatásnyújtás, melyre tekintettel a felperesnek fizetési kötelezettsége keletkezett. Amennyiben igen, úgy a vitatott számla szerinti gazdasági esemény adóköteles figyelemmel az Áfa tv. 2. § (1) bekezdésére, 13. § (1) bekezdés b) pontjára. Kétségtelen, hogy az egységes adójogi minősítés érdekében egy adott gazdasági eseményt nem szabad mesterséges elemekre bontani. Azokat az ügyleteket, amelyek több elemből állnak, abban az esetben lehet független szolgáltatásként minősíteni és az áfa szempontjából elkülönítetten értékelni, ha az adott szolgáltatás az ügyletkötő felek számára önálló célként jelenik meg. Ezen álláspont alátámasztására a felperes több, az Európai Unió Bírósága által hozott ítéletet is felhívott [C-41/04. számú Levob, C-276/09. számú Everiting Everywhere, C-392/11. számú Field-Fischer, C-572/07. számú Tellmer-Properti]. Kifejtette, hogy az Áfa tv. 13. § (2) bekezdés b) pontja szerinti tűrési helyzet kialakulását bánatpénz kikötése esetén sem lehet csupán a kötelezett elállási jogának gyakorlására leszűkíteni, mert a jogvita megoldását nem önmagában az elnevezésből kell levezetni - mint ahogy azt az elsőfokú bíróság tette -, ugyanis az Áfa tv. nem ismeri a bánatpénz jogintézményét.

A bíróságnak a hivatkozott ítéletek fényében azt kellett volna végig gondolnia, hogy az adóztatás alapja mindig valóságos gazdasági esemény, amely valamilyen többoldalú kötelmi jogviszony keretében jön létre. Külön figyelmet kellett volna fordítani arra, hogy a per adatai alapján egyértelmű volt, hogy a felperes partnere csak abban az esetben volt hajlandó eltérni az elállási jog gyakorlására nyitva álló határidő meghosszabbításából eredő bizonytalan jogi helyzetet, ha a bánatpénz összegét a felek jelentősen megemelik, és azt a felperes a szerződésben meghatározott részletekben, függetlenül attól, hogy elállási jogát gyakorolja-e, előre megfizeti partnere részére. Mindezekből

következik, hogy a perbeli gazdasági esemény vitatott eleme a felek számára önálló célként jelent meg, a felperes ellenérték fizetési kötelezettsége kifejezetten az elállási jog gyakorlására nyitva álló határidő meghosszabbításából adódó bizonytalan helyzet felvállalásához kapcsolódott, ezért az ügyleteknek ezt az elemét adójogi szempontból függetlennek és emiatt adókötelesnek kell minősíteni. A felperes álláspontja szerint sérült a Pp. 3. § (4) bekezdése, 164. § (1) bekezdése, 221. § (1) bekezdése. A bíróság ehhez a kérdéskörhöz kapcsolódóan nem mellőzhette volna a felperesi bizonyítékok értékelését. A bizonyítatlanság az ügy érdemére is kihatott, amely az ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezését kell eredményezze, amennyiben a Kúria álláspontja szerint a perben már rendelkezésre álló és hivatkozott bizonyítékok nem lennének elegendőek a megnyugtató adójogi minősítés elvégzéséhez.

A fenti érvelés elvetése esetére a felperes kifejtette, hogy ez esetben a felperes által kifizetett összeg előlegnek minősül, amely az Áfa tv. 59. § (1) bekezdés értelmében adóköteles. A teljesítés előtt kifizetett összeg esetében az adó felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás valamennyi lényegi eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában pontosan megjelöljék, mint ahogy az Európai Unió Bírósága is rámutatott több ügyben [C-107/13. számú Firin OOD, C-270/09. számú McDonald-Resorts LTD.] Nem kétséges, hogy jelen esetben a szerződés alanya, tárgya, ellenértéke pontosan meghatározásra került, tehát az ügylet valamennyi lényeges eleme, ez pedig azt jelenti, hogy a felek jogszerűen tekintették az ügyletet adókötelesnek.

Felülvizsgálati ellenkérelmében az alperes a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Kúria rögzíti, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.

A Kúria jelen ügyben mindenekelőtt arra mutat rá, hogy a felülvizsgálni kért elsőfokú ítélet megismételt eljárásban született, melynek kereteit a Kúria végzése kijelölte. Azt kellett vizsgálnia az elsőfokú bíróságnak, hogy a szerződésben meghatározott ellenérték valójában minek, milyen szolgáltatásnak az ellenértéke volt, és ehhez képest hogyan alakul az adófizetési

kötelezettség. Az elsőfokú bíróság a szerződés tartalmát vizsgálta, és azt állapította meg, hogy a számlában szereplő összeg a felek szándéka szerint bánatpénz volt, melyhez kapcsolódó ellentételezés ugyanakkor nem az elállás lehetőségének elvi biztosításában, illetve annak időtartama meghosszabbításában állt, hanem az elállás tényleges gyakorlása esetén annak túrésében. Elállásra azonban nem került sor, a bánatpénz címén fizetett összeg a vételárba beszámításra került. Az elsőfokú bíróság ezzel kapcsolatos fentiekben ismertetett ítéleti indokolása a Pp. 221. §-ban foglaltakat a szükséges körben és mértékig kielégíti, amely kitért arra is, hogy a fizetett összeg miért nem minősülhet másodlagosan előlegnek.

A Kúria az elsőfokú bíróság álláspontjával egyetért. Figyelemmel azonban a felperes felülvizsgálati kérelmében felhozott - egyébiránt a korábbiakhoz képest részben új elemeket is tartalmazó érvelésére - a Kúria hangsúlyozza, hogy jelen ügyben a felek pluszban akarták biztosítani az elállási jog többletlehetőségét és annak ellentételezését. Nagyon lényeges körülmény ugyanakkor a vitás jogkérdés mikénti megítélése szempontjából, hogy az összeget előre kellett fizetni, de azzal a kikötéssel, hogy elállás hiányában az a vételár részét fogja képezni, azt tehát nem lehet visszakérni. Márpedig csak ez utóbbi esetben lehetett volna perbeli jogügylet önálló eleme a hosszabb időtartamú elállási jog biztosítását szolgáló bánatpénz fizetése. E nélkül nem lehetett sajátos, különálló célként megjelenő, önálló jogügyletnek minősíteni.

Volt ugyan fizetés a felperes részéről, de az valódi ellenértékként nem értelmezhető, mert az eladói oldalon a számla kibocsátásakor még nem volt szolgáltatás, figyelemmel a bánatpénz átalány kártérítés szerepére is. Osztotta a Kúria az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében rögzített azon álláspontját, hogy a számla szerinti ügylet adójogi megítélését nem befolyásolhatta, hogy milyen okok, indokok vezették a feleket az elállási jog meghosszabbításához, a bánatpénz összegének felemeléséhez, és az előre részletekben fizetéshez.

A szerződésben pedig az egyébként is részletekben fizetett vételár mellett előlegről nem volt szó, helyesen rögzítette tehát az elsőfokú bíróság, hogy a felperes által fizetett összeg a számlázás időpontjában a felek szándéka szerint bánatpénz volt, és nem előleg. E körben is helyesen utalt arra az alperes, hogy amennyiben a fizetés pillanatában és a levonásba helyezés időpontjában nem volt megállapítható, hogy a fizetett összeg végül minek az ellenértéke lesz, ténylegesen beszámítható lesz-e a vételárba, úgy az a vételár előlegének nem tekinthető és levonásba sem helyezhető. Alappal hivatkozott az alperes arra, hogy az áfa szabályozási rendszerében, a felhívott törvényi rendelkezésekre tekintettel a

perbeli számla szerinti gazdasági esemény a számla kiállításakor egyik jogcímen sem volt adóköteles, melyre tekintettel az elsőfokú bíróság jogszerűen utasította el a keresetet.

A Kúria ennél fogva az érdemben helyes elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2015. október 29.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Sisák Péter sk. bíró