

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.392/2015/8.szám

A Kúria a Dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: Dr. Ditrói-Tóth Zsuzsa) által képviselt felperesnek a Dr. Mészáros Krisztina jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóság jogutódja alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. március 17. napján kelt 15.K.27.020/2014/11. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 16. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 15.K.27.020/2014/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 55.400 (ötvenötezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes főtevékenysége ingatlankezelés, de bevétele pénzügyi tevékenységből (hitelügyintézés) és egy motor bérbeadásából származott. A perbeli időszakban tulajdonában álltak/illetve ekkor kerültek tulajdonába a T. belterületén, egy lakóparkban lévő 4375/51., 4375/52., 4375/53., 4375/60. és 4375/63. helyrajzi számú telkek. Ezek közvetlenül kapcsolódnak a felperes tulajdonosa, a H. (a továbbiakban: Tulajdonos) által összenyitott ingatlanokhoz (4375/57, 4375/64. és 4375/65. hrsz.), melyen egy lakóház és egy kerti lak található. Az ingatlan tömbön a közúti forgalom előtt süllyedő oszlopokkal elzárt út halad keresztül. A 4375/51., 4375/52., 4375/53. hrsz-ú ingatlanok az út egyik oldalán fekszenek, a kerítéssel elzárt egybefüggő területen alpakák találhatók. A Tulajdonos és a felperes 4375/60. és 4375/63. hrsz-ú ingatlanai az út másik oldalán, egybenyitva találhatók.

A felperes a tulajdonában álló 4375/52., 4375/53. és 4375/60. helyrajzi számú ingatlanokon megszüntette a gáz-közmű hozzáférési lehetőségeket. Az ingatlanok vásárlását könyveiben befejezetlen beruházásként tartotta nyilván, azokra a vizsgált időszakban ráfordításokat számolt el (kertépítés, ezen belül fenyőkéreg vásárlás, kerítés és tároló építés, talajmechanikai vizsgálat, süllyedő oszlopok kialakítása). A ráfordítások és a 2012. április 18-án saját kapcsolt vállalkozásától, az I. Kft-től megszerzett (az ellenértéket a felperes 2013. március 19-ig nem fizette meg) 4375/51., 4375/52. hrsz-ú ingatlanok után áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni.

Az elsőfokú adóhatóság a 2011. április-december és 2012. január-szeptember hónapokra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél, ennek során helyszíni szemlére is sor került. A revízió megállapításaira tekintettel az elsőfokú adóhatóság a 2011. II-III-IV. negyedévre, valamint 2012. I-II-III. negyedévekre összesen 554.000 forint áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, továbbá a 2012. III. negyedévre 11.608.000 forint folyószámlát nem érintő adókülönbözetet is megállapított, mellyel a felperes következő időszakra átvihető követelését 230.000 forintra csökkent.

Az alperes a 3758950368 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. A határozat indokolása szerint továbbértékesítési célzat és hasznosítás szempontjából jelentőséggel bír, hogy a telkek egységes komplexumot képeznek, a felperes és Tulajdonosának területeit együttesen külső kerítés és süllyedő oszlop védi. Az ingatlanokat a Tulajdonos használja, ugyanakkor a felperesnek abból nincs árbevétele. A lakossági gáz-beállítás megszüntetése azt bizonyítja, hogy a felperes ezen ingatlanokat nem kívánta adóköteles tevékenységre használni, leendő lakóház építése esetén ugyanis nem lett volna értelme az ún. ledugózásnak.

Az egyes levonhatóként vallott tételekre nézve alperes a következőket állapította meg: a helyszíni szemle alapján fenyőkérgyet mindenütt használtak, nem igazolható, hogy az elszámolt tételek csak a felperes tulajdonában álló részekre kerültek; 4375/60. és 4375/63. hrsz-on megépített külső kerítések a belső kerítések hiányában a Tulajdonos egységes használatában lévő ingatlanokat védik; a 4375/63. hrsz-ú ingatlanon felépített tárolóba a felperes bejutása nem biztosított, az ingatlan a Tulajdonos ingatlanához kapcsolódik; a 4375/51. és 4375/52. hrsz-ú ingatlanok vételárát a felperes a revízió megkezdéséig nem fizette ki kapcsolt vállalkozásának, de a birtokba vétel a szerződéssel ellentétben megtörtént; a felperes által elszámolt költségű süllyedő oszlopok a felperes tulajdonában lévő ingatlanokon kívül lettek megépítve, az idegenek megközelítése elől nem csak a felperes, de a Tulajdonos telkeit is védik.

Az alpakákkal érintett ingatlanokra nézve azt is rögzítette az alperesi határozat, hogy a terület nem alkalmas állattatásra, hiszen a parkosításra felperes a 2012. évben 5.000.000 forint + 1.350.000 forint áfa összeget költött. Nem igazolt az a felperesi hivatkozás sem, hogy az állatok másnak a tulajdonában állnának, hogy szaporításra szerződött volna, állattenyésztéssel, etetéssel kapcsolatos költségek nem voltak. Az alpakák tenyésztésére vonatkozó felperesi nyilatkozat ellentmond annak a korábbi előadásnak, hogy az ingatlanokat tovább eladási célból vásárolta volna meg.

Az alperes határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 119.§ (1) bekezdésére, 120.§ a) és 123.§ (1)-(3) bekezdéseire alapította. Kifejtette, hogy a 2006/112 EK irányelv 173. cikke alapján valóban jogosultak az adózók a későbbi bevételszerző tevékenységhez szükséges beszerzések után az adólevonási jog gyakorlására, abban az arányban, ahogy a beszerzett termék, illetve igénybe vett szolgáltatás az adóalany adóköteles tevékenységét szolgálja. A felperes azonban semmilyen vállalkozási bevételszerző tevékenységet nem végzett az ingatlanokon.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. A közigazgatási iratok, illetőleg a felperesi ügyvezető peres eljárás során tett nyilatkozatából azt állapította meg, hogy az igazolt tények ellentmondanak annak, hogy a megvásárolt ingatlanok a nehéz gazdasági körülmények miatt nem kerülhettek hosszabb időn keresztül értékesítésre. A felperes azt sem tudta semmilyen dokumentummal alátámasztani, hogy a telkekre történő ráfordítások a jövőbeni értékesítési célokat szolgálták volna. A felperes építési engedély iránti kérelmével - amely nem valósult meg - egy időben került sor a lakossági gázvezeték beállítás ledugózására, és a Tulajdonos képviselőjének nyilatkozata is a meghiúsult értékesítésről szól. A 4375/60. és 4375/63. ingatlan háromoldalú kerítéssel ellátott, azonban a Tulajdonos ingatlanai felé kerítés nincs, növényzet választja el az ingatlanokat, a Tulajdonos lakóingatlanának kertjeként szolgálnak. Belső kerítés kizárólag az alpakák elkülönítését szolgálta. A Tulajdonos és a felperes ingatlanaira történő bejutást süllyedő oszlopok biztosítják, amely szintén a teljes ingatlankomplexum elkülönítését szolgálja a lakópark többi be nem kerített részétől. Az egész terület parkosított, egyetlen beszerzés esetén sem bizonyított a továbbértékesítési szándék, az ingatlanpiaci szakértővel való konzultációra hivatkozás sem igazolt. A felperes által csatolt hirdetések csak azt igazolják, hogy a lakóparkban számos ingatlan eladó, az, hogy a felperesi ingatlanait is hirdette volna, nem bizonyított.

Az állattenyésztésre vonatkozóan a felperes semmiféle okirattal nem rendelkezik. Az alperes nem sértette meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) és (6) bekezdését, illetve 250. §-át, a felperes pedig a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 164. § (1) bekezdés alapján az őt terhelő bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. Az alperesi határozat nem ellentétes a felperes által hivatkozott EUB döntésekkel sem, mivel nem tudta bizonyítani, hogy ráfordításait bevételszerző tevékenységének későbbi megkezdése érdekében teljesítette.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és keresetének megfelelő ítélet meghozatalát kérte. Álláspontja szerint valamennyi rendelkezésre álló dokumentum a későbbi értékesítésre vonatkozó terveket támasztja alá. Egyértelmű, hogy amennyiben nem állt volna szándékában az érintett ingatlanok értékesítése, akkor nem költött volna több millió forintot arra, hogy minél vonzóbbá tegye a telkeket a vevők számára. Kiemelte, hogy kizárólag a 4375/51., 52., 53. helyrajzi számú telkek képezik a per tárgyát, ezért nincs relevanciája annak, hogy az egyéb telkeket növényzet választja el egymástól vagy ledugózásra került volna a lakossági gázvezeték egy másik telken. A süllyedő oszlopos megoldás valóban a Tulajdonossal együttesen valósult meg, mert a felperes számára fontos volt vagyonának védelme. A fenyőkéreggel borítottság nem volt kérdés. Hangsúlyozta, hogy a telkek rossz állapotban voltak, a legjobb döntés a parkosítás, gyepesítés volt. A felperes tárgyalat ingatlanszakértőkkel, akik ugyanerről, a parkosítás szükségességéről tájékoztatták. Az alpakák tartásával kapcsolatos költségek tekintetében előadta, becsatolta a szükséges számlákat (takarmányozás, nyírás, istállók).

Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-110/94 és C-268/83 ítéleteire, a Fővárosi Ítéltábla Polgári Kollégiumának 3/2004. ajánlására, kollégiumi véleményre, eseti döntésekre.

Az elsőfokú bíróság iratellenesen rögzítette a tényállást és okszerűtlenül mérlegelte a bizonyítékokat. Sérült a Pp. 213. § (1) bekezdése azzal, hogy teljes mértékben figyelmen kívül hagyta az elsőfokú bíróság a becsatolt bizonyítékokat, azokat összességükben nem értékelte, már a tényállást is iratellenesen rögzítette, határozatát csak az alperes döntésére alapította.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, mert a helyszíni szemlén tapasztaltak alapján egyértelmű, hogy a felperes tulajdonában álló területek a szomszédos ingatlan parkjaként szolgálnak.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. Az iratok alapján a Kúria megállapította, hogy a keresetlevélben vannak olyan indokolások, amelyek - a tényállás összetett volta következtében - valóban csak egyik, vagy másik ingatlanra vonatkoznak. Összességében azonban az állapítható meg, hogy a keresetlevél egészében a felperes a teljes alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát kérte. Ennek következtében az elsőfokú bíróság nem tévedett akkor, amikor a terület felperesi ingatlanaira vonatkozó valamennyi tény - pl. a telkeket elválasztó növényzet, ledugózott ingatlanok - egységesen értékelte, az ügy érdemét befolyásoló tévedéseket nem tartalmaz a jogerős ítélet. Emiatt nem volt akadálya a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálásának.

Az Áfa tv. 120.§ a) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet a termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított.

Az Áfa tv. ezen rendelkezése alapján a termékek beszerzésével, a szolgáltatások igénybevételével járó gazdasági tevékenység nem szűkíthető le egyetlen tranzakcióra, hanem ügyletek láncolatából áll. Ide tartoznak azok az ügyletek is, amelyek bevétel szerző gazdasági tevékenység előkészítését szolgálják, függetlenül attól, hogy az adózó az adott gazdasági tevékenységgel ért-e már el bevételt, vagy fog-e ilyen bevételt elérni.

Kifejezetten ingatlan későbbi hasznosításának kérdését érintette az Európai Unió Bíróságának a felperes által is hivatkozott C-268/83. számú Rompelman ügyben hozott ítélete. Az ítélet valóban tartalmazza azt a felperes által megjelölt indokolást, miszerint azokat az előkészítő tevékenységeket, mint amilyen az eszközök beszerzése, és így az ingatlanvásárlás is, már önmagukban a gazdasági tevékenységek közé kell sorolni (22. pont), és hogy a HÉÁ-nak a vállalkozás adóterhére vonatkozó semlegességét kimondó elv megköveteli, hogy a vállalkozás szükségleteit kielégítő és működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek, azt, aki ilyen, egy ingatlan jövőbeni hasznosításához szorosan kapcsolódó és ahhoz szükséges beruházási cselekményt valósít meg, a 4. cikk értelmében adóalanynak kell tekinteni (23. pont). Az ítélet határozati rendelkezése és indokolásának 25. pontja alapján azonban az is egyértelmű, hogy ez

a rendelkezés nem zárja ki azt, hogy az adóhatóság megkövetelje a bejelentett szándéknak objektív bizonyítékokkal történő alátámasztását. A Kúria erre tekintettel a továbbiakban azt vizsgálta, hogy mennyiben volt okszerű az elsőfokú bíróság eljárása akkor, amikor az adólevonási joggal érintett gazdasági eseményeket egyenként és összességükben értékelte, és azokból azt a következtetést vonta le, hogy ezek a tények, bizonyítékok azt igazolják, a felperes nem kívánta gazdasági tevékenységéhez felhasználni a levonási joggal érintett tételeket.

Az ingtanok továbbértékesítése esetén a tereprendezés valóban lehet okszerű előkészítő tevékenység. A felperes által kivitelezett parkosítás azonban olyan mértékű, amely egy későbbi, kifejezetten a parkosítás rombolással járó építési tevékenység szempontjából nem indokolható, és a gázszolgáltatás ledugózása is ez ellen hat. A helyszínrajz alapján a felperes nem csak terep rendezte saját telkeit, hanem a Tulajdonos lakóházat és kerti lakot tartalmazó ingatlanai körül parkosított. Az úttesten a süllyedő oszlopok alkalmazása szintén a Tulajdonos saját, egységes ingatlan használatát igazolja, és nem valószínűsíti a felperes jövőbeni gazdasági tevékenységét. A felperes által hivatkozott hirdetések sem igazolják az értékesítési célzatot: az ingatlanokat valóban nem kell azonnal értékesíteni, de az előkészületet megfelelően dokumentálni kell, erre alkalmas, a gazdasági tevékenységet igazoló hirdetést pedig a felperes nem csatolt. A felperes tevékenysége nem értelmezhető ingatlanforgalmazásként, mivel annak alapeleme az ingatlanok folyamatos vétele és eladása. Felperes az alpakák tartására vonatkozó előadásával saját korábbiakban hivatkozott ingatlanforgalmazási tevékenységet cáfolta, de az állattartással, mint gazdasági tevékenységgel kapcsolatos körülményeket sem igazolta. Az állattartásra való hivatkozás miatt járt el helytállóan az elsőfokú bíróság akkor, amikor a felperes által bejelentett a ingatlanközvetítő igénybevételét, konzultációt, meghiúsult egyetlen vételi lehetőséget nem tekintette az értékesítési célzatot, azaz a beszerzésekhez rendelhető gazdasági tevékenységet megalapozó körülménynek.

Megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint járt el. Az iratoknak megfelelő, pontos tényállást rögzített, megjelölte és ismertette az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket, a bizonyítékokat. Jogértelmezése logikus, okfejtése közérthető, minden részletre kiterjedő volt. A jogerős ítélet a bizonyítékokat okszerűen, a logika szabályainak megfelelően mérlegelte. Az elsőfokú bíróság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a felperes által benyújtott bizonyítékok nem támasztják alá az általa hivatkozott gazdasági szándékot, azokra áfa levonási jog nem alapítható.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2016. január 28.

Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró