

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.207/2016/7. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Tordai Csaba ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Sipeki Gergely jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. október 28. napján kelt 10.K.27.247/2015/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.247/2015/4. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálattal támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 20.000 (azaz húszezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 300.00 (azaz háromszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2005. április hónapban megvásárolta a K. belterület ingatlant bruttó 15.000.000 Ft-ért, majd ugyanazon év májusában bruttó 15.375.000 Ft-ért lízingbe adta. A felperes az ingatlan bérbeadását adómentesen végezte (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 86.§ (1) bekezdés 1) pont), nem választotta az Áfa tv. 88.§-a alapján a bérbeadásra az adókötelessé tételt. Az ingatlant 2008. február hónapban visszavásárolta és 15.000.000 Ft-ért adómentesen értékesítette. Az adóköteles ingatlanvásárlás majd az adómentes ingatlanértékesítés áfakorrekciójára az Áfa tv. tárgyi eszközökre vonatkozó különös szabályainak, a 134.§-135.§ rendelkezéseinek az alkalmazásával az értékesítés időszakára benyújtott önellenőrzésében a fizetendő adóját tárgyi eszköz adómentes értékesítése miatt (az eredetileg levonásba helyezett 3.000.000 Ft adó összegét megosztva 120 hónapra, az eltelt és a hátralévő időre eső adó összegének figyelembe vételével) 1.125.000 Ft-tal csökkentette.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2008. február hónapra általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2013. augusztus 01. napján kelt határozatával a felperes terhére 4.508.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 1.508.000 Ft-ot adóbírság alapot képező jogosulatlan visszaigénylésnek, 3.000.000 Ft-ot adóbírság és késedelmi pótlék alapot képező adóhiánynak minősített, a jogosulatlan igénylésnek minősülő 1.508.000 Ft kötelezettség csökkenés adófolyószámlára könyvelését elutasította, kötelezve a felperest 3.000.000 Ft adókülönbözet, 2.062.000 Ft adóbírság és 1.066.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.
- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. november 11. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot - az indokolás részbeni megváltoztatásával - helybenhagyta.
- [4] Az alperes kifejtette, hogy az elsőfokú hatóság helytállóan ítélte meg a visszavett, majd adómentesen értékesített ingatlan adójogi sorsát. A továbbértékesített ingatlan ugyanis nem minősül a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 26.§ (1) bekezdése szerint meghatározott tárgyi eszköznek.
- [5] Az ingatlan készlet, mivel nem szolgálja tartósan a vállalkozás tevékenységét, és a beszerzés, illetve az értékesítés között változatlan állapotban marad. A felperes azt továbbértékesítési céllal szerezte be, nyomban lízingbe adta, majd a visszavételt követően adómentesen értékesítette. Nem kétséges, hogy adózót az ingatlannal kapcsolatosan adólevonási jog illette meg a beszerzésekor, mivel a beszerzésre az ingatlan lízingbe adása céljából került sor.

Adózó a beszerzett ingatlannal kereskedett, azt nem tárgyi eszközként adta bérbe, és nem is vállalkozás keretén belül hasznosította. Az Sztv. 28.§ (2) bekezdés a) pontja szerinti készlet meghatározásának a tárgybeli ingatlan maradéktalanul megfelel, ebből következően az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontja értelmében annak értékesítése adófizetési kötelezettséget von maga után, ugyanis szintén ellenérték fejében teljesített termékértékesítés a tárgyi eszköznek nem minősülő termék felhasználása adólevonásra nem jogosító tevékenység folytatásához, feltéve, hogy a termék beszerzéséhez vagy a b) pont szerinti felhasználásához kapcsolódóan az adóalanyt egészében vagy részben adólevonási jog illette meg.

[6] Az adóalapot is helyes összegben határozta meg az elsőfokú adóhatóság, figyelemmel arra, hogy az ingatlan beszerzési ára az adóköteles tényállás megvalósulásakor 15.000.000 Ft-ban határozható meg.

[7] A felperes fellebbezésében hivatkozott arra, hogy a felhasználás egyben termékértékesítés, ami az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontja alapján adómentes. Az alperes kifejtette, hogy az adózó nem vitásan nem élt a főszabály szerint adómentes [Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pont] ingatlanértékesítés adókötelessé tételének lehetőségével. Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdésének c) pontja éppen ezeket, a főszabály szerint adómentes termékértékesítéseket minősíti adókötelessé, mégpedig abból az okból, hogy ezeknek a termékeknek a beszerzése adólevonási jogot keletkeztetett az adóalanynál. Az ingatlan beszerzésekor a felperest adólevonási jog illette meg. Ha az ingatlan értékesítése az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdésének j), vagy k) pontja szerint adómentes, de korábban az ingatlanhoz kapcsolódóan az adóalanyt adólevonási jog illette meg, akkor azt mondhatjuk, hogy az ingatlan adólevonásra nem jogosító ügyletben hasznosul, vagyis az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pont alkalmazásának a feltételei fennállnak. Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pont szerinti termékértékesítés nem adómentes, e jogszabályhely létesítését ugyanis az indokolta, hogy amennyiben a tárgyi eszköznek nem minősülő termék beszerzésekor megalapozottan gyakorolt adólevonási jogról utóbb kiderül, hogy az a termék adólevonásra nem jogosító tevékenységhez történő felhasználása miatt még sem áll fenn, akkor a korábban levont adót ne önellenőrzés keretében kelljen korrigálni, hanem egy önálló adózási pontot beiktatva, termékértékesítésként térüljön meg annak összege. Az e jogszabályhely szerinti termékértékesítés nem az ott meghatározott termék értékesítését jelenti, hanem egy olyan speciális adóztatandó tényállást, amely mindig adófizetési kötelezettséget keletkeztet. Ebből következően adózónak az Áfa tv. 86. §-ára való hivatkozása téves.

A kereseti kérelem

- [8] A felperes keresetében a másodfokú határozat módosítását, az adókülönbözlet összegének 383.000 Ft-ra való csökkentését, az adóbírság és a késedelmi pótlék törlését kérte.
- [9] Álláspontja szerint az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontja nem alkalmazható akkor, ha az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdése szerinti termékértékesítés történik. Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdésének felvezető szövegében szereplő „szintén” kifejezés ugyanis arra utal, hogy a c) pont kiegészíti a 9.§ (1) bekezdés szerinti fogalom meghatározásokat. A 9.§ (1) bekezdésének hatálya alá eső, ellenérték fejében történő termékértékesítést végzett, mivel egy ingatlan tulajdonjogát a vételár fejében harmadik személyre átruházta. Erre az ügyletre pedig így az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontja nem alkalmazható.
- [10] Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontjának szövegezése szerint csak a tárgyi eszköznek nem minősülő termék vonatkozásában alkalmazható. Ingatlan átruházása történt, az pedig az Áfa tv. 259.§ 21. pontja alapján tárgyi eszköznek minősül, így az ügyletre ezen okból sem alkalmazható az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontja.
- [11] Az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontja a beépített, használt ingatlan és az ehhez tartozó földrészlet értékesítését minden olyan esetben áfa mentessé minősíti, amikor az adózó nem választotta az Áfa tv. 88.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti áfa kötelezettséget. Ez a mentesség az ügylet tárgya szerint minden esetben fennáll, függetlenül attól, hogy az áfa fizetési kötelezettséget megalapozó termékértékesítés e jellegét az Áfa tv. mely rendelkezése alapozza meg. Az Áfa tv. nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontjának alkalmazását bármely, annak tárgyi hatálya alá tartozó ügylet vonatkozásában kizárná, így ha az adózó nem él az Áfa tv. 88.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti választás jogával, akkor a használt ingatlan értékesítése minden esetben adómentes. Az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontja alapján a használt ingatlan értékesítése akkor is adómentes tehát, ha egyébként az ügylet az Áfa tv. 11.§ (1) bekezdés c) pontja alapján minősülne termékértékesítésnek.

Az elsőfokú ítélet

- [12] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [13] Indokolása szerint az adóhatóság az anyagi és eljárási jogi jogszabályokat helyesen alkalmazta, a kereseti kérelem körében jogszerű döntést hozott. Az alperes jogértelmezése teljes körűen egyezik a kialakult bírósági joggyakorlattal.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet kereseti kérelme szerinti megváltoztatását kérte.
- [15] A jogerős ítélet jogszabályba ütközését - „a keresetben állított jogszabálysértésekhez képest szűkebben” - csak az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontjával összefüggésben jelölte meg (4. oldal első bekezdés). Hangsúlyozta, hogy e jogszabályhely és az Áfa tv. más rendelkezése sem különböztet meg az áfa mentesség alkalmazása szempontjából azon az alapon, hogy az ügylet az Áfa tv. 9.§-12.§-ainak mely rendelkezése alapján minősülne termékértékesítésnek. A beépített ingatlan és az ehhez tartozó földrészlet Áfa tv. szerinti termékértékesítése ennek megfelelően csak akkor nem áfa mentes, ha az ingatlan megfelel az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pont ja) vagy jb) pontjában foglaltaknak, illetve ha az adózó élt az Áfa tv. 88.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti, az adókötelessé tételre vonatkozó választási jogával. Az Áfa tv. 88.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti választás jogával nem élt, az ingatlan nem felel meg az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pont ja) vagy jb) alpontokban foglaltaknak, használt ingatlan, ezért az értékesítése áfa mentes volt az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontja alapján.
- [16] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [18] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes felülvizsgálati kérelmében - kifejezetten hangsúlyozva - az elsőfokú ítélet jogszabályba ütközését csak és kizárólag az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontjával összefüggésben jelölte meg, amelyből következően az Sztv. és az Áfa tv. további jogszabályhelyeinek alkalmazásával kapcsolatos ítéletrészeket a Kúria nem vizsgálhatta felül.
- [19] Az Áfa tv. 2.§ a) pontja alapján adót kell fizetni adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után. A 9.§ (1) bekezdésében az is meghatározott, hogy mi minősül termékértékesítésnek: birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából

- ilyen joghatást eredményező ügylet.
- [20] A jogalkotó azonban további termékértékesítés kategóriákat is alkotott, így a 11.§ (2) bekezdés c) pontja szerint szintén ellenérték fejében teljesített termékértékesítés tárgyi eszköznek nem minősülő termék felhasználása adólevonásra nem jogosító tevékenység folytatásához, feltéve, hogy a termék beszerzéséhez vagy b) pont szerinti felhasználásához kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.
- [21] Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontjának adóhatósági jogalkalmazása helyett a felperes szerint ügyletére az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontja irányadó, amely szerint mentes az adó alól a beépített ingatlan (ingatlanrész) és az ehhez tartozó földrészlet értékesítése.
- [22] A Kúria álláspontja szerint a perbeli tényállásra az adóhatóság és az elsőfokú bíróság jogértelmezése és jogalkalmazása a helyes. A felperes jogi álláspontja azért téves, mert nem hagyható figyelmen kívül azon tényállási elem, hogy az ingatlant lízingbe adás céljából, adóköteles tevékenység érdekében szerezte be, majd annak megghiúsulása miatt adta el, azaz az értékesítés adóvonzatának meghatározásakor nem hagyható el, értékelendő a beszerzés célja és adózása.
- [23] Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontjához fűzött törvényi indokolás szerint: „Az áfa jellegénél fogva a végső fogyasztás során realizálódik költségvetési bevételként. Bár a beszerzés eredetileg az adóalany gazdasági tevékenységének folytatása céljából történt (ezért volt az adó levonható), az végső soron mégsem azt a célt szolgálta, vagy olyan gazdasági tevékenységet szolgál, mely nem keletkeztet adófizetési kötelezettséget, így levonható adó sem kapcsolódhat hozzá. A törvény rendelkezéseinek a célja, hogy korrigálja az áfa-t, de nem az által, hogy a levonási jogot tagadja meg visszamenőleg, hanem azáltal, hogy előírja az adófizetési kötelezettséget”.
- [24] E rendelkezés alkalmazására tehát akkor kerül sor, amikor az adóalany által beszerzett - tárgyi eszköznek nem minősülő - termék előzetesen felszámított adója a beszerzéskor jogszerűen levonható volt (lízingbe adáshoz vették meg), azonban később adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenység során - azaz adómentesen - történt meg az adózónál a felhasználása. A lakóingatlan értékesítésével annak hasznosítása a lízingbeadó felperesnél megvalósult. Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontja alapján az adótárgy nem a lakóingatlan értékesítése, hanem annak adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységhez való felhasználása, ezért az Áfa tv. 86.§ (1) bekezdés j) pontja szerinti, az ingatlan adómentességére vonatkozó szabály nem alkalmazható.
- [25] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyet nem

sértette meg, a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [26] Az Áfa tv. 11.§ (2) bekezdés c) pontjának értelmezése és alkalmazása ingatlan lízingbe adásra vásárlásának, majd továbbértékesítésének adózása esetén.

Záró rész

- [27] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.
- [28] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről 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, 2016. szeptember 29.

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