

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.574/2018/3.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter tanácselnök, dr. Sisák Péter előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Rajkai Balázs ügyvéd (Rajkai és Takács Ügyvédi Iroda)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Madai Péter jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.31.735/2017/21. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.31.735/2017/21. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 160.300 forint (százhatvanezer-háromszáz) forint kereseti és 267.100 (kétszázhatvanhétezer-száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és

Vámigazgatósága (elsőfokú adóhatóság) 2014. október 1. és 2014. december 31-ig terjedő időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett a felperesnél.

- [2] A felperesi társaság 2012. október 5-én kezdte meg tevékenységét, fő tevékenységi köre épület építési projekt tervezés. Székhelye ... szám, tulajdonosai K. N. és dr. V. D. (házastársak). A cég a vizsgált időszakban dr. V. D-t foglalkoztatta ügyvezetőként.
- [3] A vizsgálat kiterjedt a társaság értékesítését terhelő fizetendő és a beszerzéseit terhelő levonandó adó vizsgálatára. Előbbi adónemben a vizsgálat a fizetendő adó összegét a társaság bevallásával egyezően elfogadta.
- [4] A levonható adó vizsgálata körében megállapította, hogy a B ... hrsz. alatti 598 m2 területű (kivett lakóház, udvar) belterületi ingatlan K. N. és dr. V. D. egyenlő arányú közös tulajdona. 2013. január 1. napján kelt nyilatkozatukban a tulajdonosok engedélyezték a felperes számára, hogy az ingatlanon található épületet elbontsa, az ingatlant összközművesítse, azon saját tulajdonú és felhasználású épületet építsen és az ehhez kapcsolódó ügyekben eljárjon. Az építkezés befejezése után a Budapest Főváros ... kerület Jegyzője 6/16471-7/2017. iktatószámú, 2017. augusztus 23-án kelt hatósági bizonyítványával adott ki használatbavételi engedélyt a 163,05 m2 hasznos alapterületű épületre.
- [5] A felperes a vizsgálat időszakban építőanyagokat szerzett be, a fő beszállítói az O. Kft. a N. Kft. és a F. Kft. társaságok voltak. 2014. IV. negyedévi bevallásában 10.362.000 Ft adóalap után 2.798.000 Ft levonható áfát vallott be.
- [6] A felperes 2016. május 19-én 16T201T szám alatt nyilatkozott, hogy az ingatlan tekintetében mind a bérbeadásra, mind az eladásra vonatkozóan az adómentesség helyett az általános szabályok szerinti adókötelezettséget választja. 2016. május 20-án az adóhatóság a nyilatkozatot elfogadta.
- [7] A 2017. szeptember 18. napján kelt bérleti szerződéssel a felperes az ingatlan lakóépületének 14,6 m2-ét kizárólagosan a B. Kft. részére, az ingatlan többi 144,4 m2 részét kizárólagosan K. N. ... szám alatti lakosnak adta bérbe, azzal, hogy 9,2 m2 területű helyiségei a bérlők közös használatába kerülnek.
- [8] Az elsőfokú adóhatóság 3625911999 számú határozatával a felperes terhére 2.671.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 1.580.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, 1.091.000 Ft pedig adóhiánynak minősült. Kötelezte a felperest az adóhiány megfizetése mellett 1.335.000 Ft adóbírság és 43.000 Ft késedelmi pótlék

megfizetésére.

- [9] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. február 28. napján kelt 2154060665 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Határozatában alperes hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 124. § (1) bekezdés h) és i) pontjaiban foglaltakra, a 125. § (2) bekezdés d) pontjában, illetőleg a 126. § (1) bekezdésében írtakra. Megállapítása szerint a felperes nem tudta igazolni, hogy a lakóingatlan túlnyomó részét bérbe fogja adni, ellenkezőleg csak az volt megállapítható, hogy a lakóépület hasznos alapterületéből 86,66% alapterületet kíván bérbe adni. Kiemelte, hogy a társaság nevében nyilatkozatot tevő K. N. 2015. március 26-án és december 4. napján is egymásnak ellentmondó nyilatkozatokat tett a bérbeadás útján történő hasznosításra. A rendelkezésre bocsátott tervrajzon maga jelölte be azt a területet, amelyet székhelyként kíván a felperesi társaság használni, ebből megállapítható, hogy a bérbeadásra szánt terület csupán az ingatlan 86,66%-át fedi le. Kiemelte, hogy a nyilatkozatot tevő a társaságnál a 2014. július 1. és szeptember 30. napjai közötti időre vizsgálatot lezáró revíziós jegyzőkönyv 2016. május 12-én részére történt kézbesítése után, 2016. május 19-én tette meg 16T201T bejelentését az általános szabályok szerinti adókötelezettség választásáról. Álláspontja szerint felperesnek előzetesen be kellett volna jelenteni bérbeadási tevékenységére az adókötelelessé tételre irányuló választását. Utalt arra is, hogy az ingatlanon családi házért került kivitelezésre, amelyről a felperes fogadott be számlákat, miközben a társaság az ingatlanban tulajdoni hányaddal nem rendelkezett és ezen szándékukat a felek nem foglalták szerződésbe, csupán a tulajdonosi nyilatkozatot csatolták be.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [10] A felperes keresetében elsődlegesen a határozat megváltoztatását, a kiszabott adóhiány, adóbírság és késedelmi pórlék törlését és a kérelme szerinti adó visszatérítés elrendelését, másodlagosan a határozat hatályon kívül helyezését és alperes új eljárás lefolytatásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségét megsértette, a határozata összecszerű levezetést, értékelést nem tartalmaz. Az Áfa tv. 88. §-a szerinti adókötelelessé tétel körében tett megállapításai nem jogszerűek. A használatba vételi engedély előtt a tulajdonviszonyok rendezése nem kérhető számon a felperestől.
- [11] Alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokolás fenntartásával. Kiemelte, hogy a felperes csupán az ingatlan alapterületének 86,55%-át kívánta bérbe adni, így nem teljesült az előzetesen felszámított adó levonásához szükséges Áfa

tv.124. §-a szerinti feltétel, így levonási kérelme 127.000 Ft-ot meghaladóan nem megalapozott. Az ingatlanon családi ház került felépítésre, abban a felperes tulajdoni hányaddal nem rendelkezik.

Az elsőfokú ítélet

- [12] A Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetének helyt adott és az alperes határozatát megváltoztatva a kiszabott adóbírság, késedelmi pótlék és a felperes terhére megállapított adókülönbözlet részében azt hatályon kívül helyezte. Indokolásában hivatkozott az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés l) pontjára, 88. §-ára, 124. § (1) bekezdés h) és i) pontjaira, 125. § (2) bekezdés d) pontjára, illetőleg a 126. § (1) bekezdésében írt rendelkezésekre, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 339. § (1) bekezdésében, 339/B. §-ában foglaltakra, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 109. § (1) bekezdésében írtakra.
- [13] A bíróság kiemelte, hogy nem fogadta el azt, mely szerint a felperes az adóhatósági jegyzőkönyvben tudomására jutott tényállást követően, az abban foglaltakra tekintettel indokolatlanul módosította nyilatkozatát. Álláspontja szerint az adóhatósági eljárásban a felperes nem volt elzárva attól, hogy indokolható módon nyilatkozatát megváltoztassa, a perbeli tényállás mellett azonban nem teljesen eltérő előadásokat tett, hanem csak a bérbeadásra vonatkozóan az adott időpillanatbeli elképzeléseit közölte a hatósággal.
- [14] A felperes meghatalmazottja 2015. december 14-én egyértelmű nyilatkozatot tett arról, hogy az épület elkészülte után mely részt kívánja bérbe adni, az ily módon megjelölt 86,55% jelentős, túlnyomó részként értékelendő. Utalt a bíróság arra, hogy idő előttinek minősül az az adóhatósági megállapítás, mely szerint a bérbeadási cél nem elegendő a levonási jog gyakorlásához. A felperes nyilatkozatát 2016. május 19-én tette meg, e bejelentéssel nem késett el, miután az ingatlan használatbavételi eljárása ez időpontban még nem folytatódott le. Nincs olyan jogszabályi kötelezettség, mely szerint az adókötelessé tételre irányuló választásnak meg kellett volna előznie a levonási jog gyakorlását. Az Áfa tv. 88. §-a nem írja elő a bérbeadási tevékenység tényleges megkezdése előtt az adókötelezettségre vonatkozó bejelentés megtételét. Ennek következtében a felperes jogszabályt nem sértett, ezért ez okból a levonási joga korlátozásának nincs helye.
- [15] Utalt arra, hogy az Európai Unió Bíróságának, valamint a Kúria Kfv.I.35.606/2015/7. szám alatti iránymutató döntésének nyomán kialakult gyakorlat szerint a vállalkozások működésének megkezdését

szolgáltató beruházások gazdasági beruházásnak minősülnek, a levonási jog gyakorlása így módon akkor is jogszerű, ha ténylegesen nem jön létre olyan adóköteles tevékenység, illetve bevétel, amihez közvetlenül kapcsolható lenne a beszerzés, de a beszerzés egyébként a tervezett gazdasági tevékenység érdekében valósul meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása iránt. Okfejtése szerint az ítélet sérti a Pp. 206.§ (1) bekezdés, 221. § (1) bekezdését, illetőleg az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés h) és i) pontjaiban, illetőleg 125. § (2) bekezdés d) pontjában írt rendelkezéseket. Kiemelte, hogy a vonatkozó jogszabályi rendelkezések és a bírósági ítélezési gyakorlat alapján a levonási jog gyakorlása akkor is jogszerű, ha ténylegesen nem jön létre olyan adóköteles tevékenység, illetve bevétel, amihez közvetlenül kapcsolható lenne a beszerzés, de maga a beszerzés egyébként nyilvánvalóan és kétségtelenül a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység érdekében valósul meg. Álláspontja szerint azonban a felperes annak a bizonyítási kötelezettségének, amellyel igazolnia kellett volna, hogy az ingatlant jövőbeni adóköteles gazdasági tevékenységéhez kívánta felhasználni, nem tett eleget.
- [17] A támadott határozat kiadmányozásáig a felperes nem adott át olyan dokumentumot, amely nyilvánvalóan és kétségtelenül igazolta volna, hogy a beszerzés a jövőbeni adóköteles értékesítés érdekében valósul meg. A revízió során feltárt bizonyítékok ennek az ellenkezőjét támasztották alá. Az ingatlan nem került a felperes tulajdonába, képviselőjének nyilatkozata szerint megállapítható, hogy a bérbe adni kívánt terület nem érte el a 90%-os mértékű túlnyomó részt, illetőleg a felperes nem választotta az Áfa tv. 88. § (1) bekezdés b) pontja szerinti adókötelezettségét.
- [18] Felperes képviselője maga jelölte be, hogy az ingatlan hasznos alapterületének mindössze 86,55%-át kívánja bérbe adni, így nem teljesült az előzetesen felszámított adó levonásához szükséges azon feltétel, hogy az ingatlan „túlnyomó részét” adja bérbe. A felperes csupán az alperesi nyilatkozatok tudomásra jutását módosította nyilatkozatát, e körben felhívta a Kúria Kfv.VI.35.675/2017/4. szám alatti ítéletben foglalt azon jogértelmezést, mely szerint az adóhatósági megállapítások megismerése után tett adózói nyilatkozat módosítás nem tekinthető életszerűnek.
- [19] Hivatkozott a Pp.339/A. §-ában foglaltakra, mely szerint jogszabály eltérő rendelkezése hiányában a bíróság a közigazgatási határozatot a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül. A felperes által a peres eljárásban

becsatolt 2017. szeptember 18. napján kelt bérleti szerződés valódiságát megkérdőjelezi az a tény, hogy az ingatlannak a felperes csak 2017. november 3-án lett tulajdonosa. A bérleti szerződés 9. pontjában foglalt azon megállapítás, mely szerint a bérlő társaság az irodahelyiséget székhelyként használja nem teljesült, a felülvizsgálati kérelem előterjesztésekor is a bérlő társaság székhelye egy másik címre vont bejelentve. Hivatkozott a felperes és a felperesi társaság tagjai, valamint a bérlők közötti személyi azonosságokra is.

[20] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[21] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

[22] A Pp. 270.§ (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárás során kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható. A Pp. 275.§ (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.

[23] A perben azt a kérdést kellett az eljáró bíróságnak eldönteni, hogy az adólevonás jogát megtagadó alperesi határozat jogi érvelésével ellentétben a felperest a bevallásában érvényesített adólevonási jog megillette-e.

[24] A felperes a B... sz. alatti ingatlan épület felépítéséhez beszerzett építési anyagok vásárlásáról szóló számlák áfa tartalmát szerepeltette a 2014. IV. negyedévi adóbevallásában. Az adó visszaigénylésének jogalapját az Áfa tv.120.§ a.) pontjában, 124.§ (1) bekezdés h.) és i.) pontjaiban és a 125.§ (2) bekezdés d.) pontjában írtakra alapította. Az Áfa tv. 124.§ (1) bekezdés h.) pontja szerint az Áfa tv. 120.§ és 121.§-től függetlenül nem vonható le a lakóingatlan terhelő előzetesen felszámított adó, az i) pontja szerint pedig a lakóingatlan építéséhez, felújításához szükséges terméket terhelő előzetesen felszámított adó. Az Áfa tv. 125. § (2) bekezdés d.) pontja szerint a 124.§-től eltérően az előzetesen felszámított adó levonható abban az esetben is, ha az adóalany a terméket, szolgáltatást vállalkozásán belül a 124.§ (1) bekezdésének h.) pontjában említett esetben igazoltan egészben vagy túlnyomó részben úgy hasznosítja, hogy azt bérbe adja, azzal, hogy ha a lakóingatlan a 86.§ (1) bekezdés l.) pontja alá tartozik, a 88.§ szerinti választási jogával úgy élt, hogy a bérbeadást adókötelessé tette.

- [25] Az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés 1.) pontja szerint mentes az adó alól az ingatlan (ingatlanrész) bérbeadása, haszonbérbe adása. A tv. 88. § (1) bekezdés b.) pontja értelmében a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az állami adó és vámhatóságnak tett bejelentése alapján dönthet úgy is, hogy 86.§ (1) bekezdésétől eltérően a 86.§ (1) bekezdésének 1.) pontjában említett szolgáltatásnyújtását adókötelessé teszi.
- [26] A Kúria rögzíti, hogy az adólevonási jog megnyílt és az adólevonási jog érvényesítése időben elválhat egymástól. Az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor az adó felszámíthatóvá válik, amikor az előzetesen felszámított adót meg kell állapítani. Az adózó azonban nem köteles az adólevonási jogot rögtön érvényesíteni. Különösen igaz ez akkor, ha az érvényesítéshez további feltételek szükségesek. A perbeli esetben a felperest megillető adólevonási jog érvényesítése az Áfa tv. 88. §-ában és a 124-125. §-aiban írt feltételek teljesülése esetében nyílt meg számára. A felperes az ingatlan bérbeadását, mint szolgáltatást azonban csak 2016. május 19. napján kelt bejelentésével tette adókötelessé, az ingatlan tényleges bérbeadására ugyanakkor a perben támadott adóhatósági határozat meghozataláig nem került sor, azt a felperes csak a közigazgatási perben csatolt bérleti szerződésekkel kívánta igazolni. Mindezek a feltételek az adóbevalláskor, a felperesi adólevonási jog érvényesítése időpontjában még nem álltak fenn. Erre figyelemmel a 2014. IV. negyedévi bevallás időpontjában a levonás jog érvényesítésére még nem volt jogalap.
- [27] Miután a fentiek szerint az érvényesítés időpontjában az adó levonásának jogalapja hiányzott, a Kúria mellőzte a bizonyítékok értékelése körében annak vizsgálatát, hogy az Áfa tv. 125.§ (2) bekezdés d.) pontjában írt „ túlnyomó rész” jogszabályi feltétel az Áfa tv. 126.§ (2) bekezdésben írtak szerint teljesült-e.
- [28] A fentiek szerint a jogerős ítélet jogszabályt sértett, ezért a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [29] *Az adólevonási jog megnyílt és az adólevonási jog érvényesítése időben elválhat egymástól. Az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor az adó felszámíthatóvá válik, amikor az előzetesen felszámított adót meg kell állapítani. Az adózó azonban nem köteles az adólevonási jogot rögtön érvényesíteni. Különösen igaz ez akkor, ha az érvényesítéshez további feltételek szükségesek.*

Záró rész

- [30] A Kúria a Pp. 270. §-a folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a felperest a pernyertes alperes együttes (elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban) perköltségének megfizetésére.
- [31] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illetéket a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján a pervesztes felperes köteles megfizetni.
- [32] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását az alperes nem kérte, a felperes ellenkérelmet sem nyújtott be, a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, továbbá nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2018. január 10.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Sisák Péter sk. előadó
bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**