

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára és dr. Fülöp Péter ügyvédek által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Ruthner Éva jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróság 2007. május 24-én kelt 13.K.30.143/2007/6. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 13.K.30.143/2007/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kettőmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2005. április 18-án kezdte meg tevékenységét, áfa-körbe bejelentkezett, választott fő tevékenysége ingatlanforgalmazás volt.

A felperes 2005. júniusában megvásárolta a felperes címe szám alatti ingatlanból az 1600/32255, illetve a 400/32255 tulajdoni hányadokat (iroda + raktárépület). A 2005 évi általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) bevallásában a megvásárolt ingatlan felépítmények felújítási munkálatainak kiadásai jelentek meg 14.940.000 Ft áfa-tartalommal, továbbá egy üzletviteli tanácsadásról kiállított számla 7.800.000 Ft áfa-tartalommal.

2005. szeptember 19-ével a Kft. (továbbiakban Kft.) lett a felperes új tulajdonosa. A felperes 2005. október 20-án bérleti szerződést kötött a Kft-vel, mint bérlővel, a bérlő jogosult volt az ingatlanok továbbhasznosítására.

A felperes a 2005. IV. negyedévi bevallásában 22.750.000 Ft visszaigényelhető áfát vallott be, kérte annak kiutalását. A

felperes bevallása előző időszakról beszámítható követelésként 22.740.000 Ft-ot tartalmazott (14.940.000 Ft + 7.800.000 Ft).

Az adóhatóság a felperesnél 2005. július-december hónapban bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett áfa adónemben.

Az első fokú adóhatóság 2005. III-IV. negyedévekre vonatkozóan összesen 45.534.000 Ft áfa adókülönbözetet írt elő, amelyből 22.795.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, kötelezte a felperest 1.140.000 Ft adóbírság megfizetésére, egyben megállapította, hogy a jogosulatlan visszaigénylés összegéből 1.000 Ft következő időszakra átvihető követelésnek minősül.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2006. október 31. napján hozott 84296039 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes a következőket állapította meg:

A felperes nem választotta az általános szabályok szerinti adózást, ilyen bejelentést nem tett az adóhatóság felé, ezért az ingatlan bérbeadási tevékenység tárgyi mentes tevékenységként vehető figyelembe. Az ingatlanhoz kapcsolódó kiadások (felújítás, tanácsadás) címén kibocsátott számlák összesen 22.740.000 Ft áfa-tartalma nem vonható le. Ezt az összeget az alperes a felperes terhére adókülönbözetként írta elő 2005. III. negyedévére.

Az alperes rögzítette, hogy a felperes 2005. IV. negyedévi bevétele a Kft. bérlő részére továbbszámlázott közműfogyasztási díjakból és a kiszámlázott bérleti díjakból adódtak. E számlákat - kettő kivételével - elfogadta, és megállapította, hogy egy közműfogyasztási díjat a felperes nem számlázott tovább, illetve egy esetben a számla esedékessége téves. Mindezekre tekintettel az értékesítések utáni fizetendő adó összegét 170.000 Ft-ra módosította. Az alperes a beszerzést terhelő áfánál nem fogadta el a V. Kft., a Bt. számláit, ezért az áfa-összeget 171.000 Ft-ban, az előző időszakról áthozott követelést pedig 0 Ft-ban, a tárgyidőszaki elszámolandó adót pedig -1.000 Ft-ban határozta meg. Rögzítette, hogy a felperesnek 2005. IV. negyedévében visszaigényelhető adója nem keletkezett és a bevalláshoz viszonyítva a 2005. IV. negyedévre 22.794.000 Ft adókülönbözetet írt elő.

Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 30. § (1) bekezdésben, 2. számú melléklet 10. pontjában, 30. § (2) bekezdésében, a 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 22. § (1) bekezdés b) pontjában és az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy az ingatlanforgalmazás, ingatlan bérbeadás mentes az áfa alól. A

felperes az egyéb ingatlan bérbeadási tevékenységre nem választotta az általános szabályok szerinti adófizetési kötelezettség teljesítését. Ennél fogva a felperes a tevékenységét kizárólag tárgyi adómentes szolgáltatásként végezhetette, és nem vonhatta volna le a bérbeadási tevékenység végzéséhez beszerzett szolgáltatások, tanácsadási díj előzetesen felszámított áfáját. A tárgyi adómentes bérbeadást tévesen számlázta ki adóval növelten. Az ingatlan bérbeadáshoz beszerzett szolgáltatások előzetesen felszámított adóját jogszabálysértően állította be a bevallásába levonható, illetve fizetendő adót csökkentő tételként.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, azzal érvelt, hogy nem kellett bejelentéssel élnie, mivel az általános szabályok szerint határozta meg adózási módját. A rá áthárított és számlakiállítók által megfizetett áfát vontatta le, ezért az adóhatóság jogosulatlan tagadta meg a levonást, és hivatkozott arra is, hogy az államot eljárásával kár nem érte.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte, határozatában foglaltakat fenntartotta.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította.

Az első fokú bíróság - Áfa tv. 16. § (1) bekezdésében, (3) bekezdés j) pontjában, 17. § (1) bekezdés b) pontjában, 30. §-ában, 2. számú melléklet 10. pontjában és a 33. § (1) bekezdés a) pontjában foglalt jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel - azt állapította meg, hogy az alperes határozata nem sért jogszabályt. A felperes - mint kezdő vállalkozás - nem tett nyilatkozatot a tekintetben, hogy az általános szabályok szerint kíván adózni, ezért csak tárgyi adómentesen teljesíthette a bérbeadást, áfát nem tüntethetett volna fel és a bérbeadáshoz felhasznált szolgáltatások áfáját sem vonhatta volna le, nyilatkozat hiányában viselnie kell a jogkövetkezményeket.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. A felperes azzal érvelt, hogy az általános szabályok szerinti adófizetési kötelezettséget választott, ezért nem kellett új bejelentést tennie, illetve változás-bejelentést eszközölnie. A számlakiállítók az adót megfizették, ő kizárólag a rá áthárított számlakiállítók által megfizetett adót vontatta le, ezért eljárása jogszerű volt, az államot (költségvetést) kár nem érte. Az alperes határozata és a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 30. § (2) bekezdésében, 2. számú melléklet 10. pontjában, 32. § (1) bekezdés a) pontjában, a 77/388/EGK Hatodik irányelvben és az Art. 1/A. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság az iratokból megállapította, hogy a felperes új vállalkozóként 2005. április 18-án kezdte meg tevékenységét. A felperes a cégbírósághoz benyújtott kérelem 1. számú mellékletében („nyilatkozat az APEH számára”) nem töltötte ki a 9. számú rovatot, amely arra vonatkozó nyilatkozattételi lehetőséget tartalmaz, hogy az adózó az Áfa tv. 2. számú melléklet 10. pontja szerinti tevékenység folytatása esetén a tárgyi adómentesség helyett az általános szabályok szerinti adófizetési kötelezettséget választja. A felperes tehát nem élt az Art. 22. § (1) bekezdés b) pontja szerinti nyilatkozattétel jogával annak ellenére, hogy az áfa-körbe bejelentkezett és választott fő tevékenysége az ingatlan bérbeadás és hasznosítás, amely az Áfa tv. 30. § (1) bekezdése, 2. számú melléklet 10. pontja értelmében tárgyi mentesség alá tartozó szolgáltatásnyújtás, mentes az áfa alól.

Az Áfa tv. 33. § (1) bekezdésének a) pontja akként rendelkezik, hogy nem vonható le az előzetesen felszámított adó, ha az adóalany a terméket és a szolgáltatást közvetlenül a 30. § (1) bekezdés szerinti adómentes termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz használja fel, hasznosítja. Mivel a felperes az ingatlan bérbeadás tevékenységet választása szerint áfa-mentesen végezte, az első fokú bíróság helyesen állapította, hogy az alperes érdemi döntése jogszerű.

A Legfelsőbb Bíróság osztja az alperes és az első fokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben is, hogyha az ingatlan bérbeadással foglalkozó adóalany 2005 évre vonatkozóan az általános szabályok szerint kívánt adózni, akkor választását 2004. december 30-ig volt köteles bejelenteni az illetékes adóhatóságnál. Abban az esetben, azonban, ha év közben vette fel a tevékenységet adóalanyisága körébe - ahogyan a perbeli esetben is -, akkor e tevékenység bejelentésével egyidejűleg illette meg a választás joga. Bejelentés hiányában ugyanis a bérbeadás továbbra is tárgyi adómentes tevékenységnek minősült. Ezen okoknál fogva a felperes az ingatlanokhoz kapcsolódó kiadások után keletkezett áfát nem helyezhette volna levonásba, ezért terhére a 2005. III. negyedévre az összesen 22.740.000 Ft adókülönbözet jogszerűen került megállapításra.

Az alperes és az első fokú bíróság azt is helyesen állapította meg, hogy a felperes 2005. IV. negyedévi bevételszerző tevékenysége kizárólag az ingatlanok hasznosításához köthető, amely tárgyi mentes bérbeadás. Ezért a továbbterhelhető közműdíjak kivételével

kiadásainak adóját az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés és a 32. § (1) bekezdés alapján jogszerűen nem helyezhette volna levonásba.

Utal egyben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy azt a felperes nem vitatta, hogy a 2005. IV. negyedévi bevallásában a visszaigénylési lehetőség megnyílásának indokaként az Áfa tv. 48. § (4) bekezdés bb) pontját, vagyis a beszerzett tárgyi eszköz ellenértékének megfizetése esetén 200.000 Ft-os adóküszöb-érték túllépését jelölte meg. A felperes tárgyi eszköz beszerzést bevallásában az ingatlan felújítási munkáinak kiadásai alapján vallott, ezek a költségek azonban 2005. III. negyedévben keletkeztek, 2005. IV. negyedévben tárgyi eszköz beszerzése nem volt. Az Áfa tv. 48. § (6) bekezdés értelmében azonban a (4) bekezdés ba),bb),ca)és cb) pontjaira alapított adó-visszaigénylési kérelmet az adóhatóság akkor teljesítheti, ha az adóalanynak abban az adó-megállapítási időszakban is volt tárgyi eszköz-, illetve tárgyi eszközként elszámolható beszerzése, amelyre vonatkozóan az adó-visszaigénylési kérelmét benyújtotta. A felperesnek tehát a 2005. IV. negyedévre tehát ezért is jogszerűen került előírásra az adókülönbözet, valamint a jogosulatlan visszaigénylés.

A felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, valamint az adózó polgárnak fizetési kötelezettségének teljesítése, a hatóságnak pedig eljárása során ezt a jogelvet érvényesítenie kell. Az adólevonási jog azonban kizárólag az Áfa tv. 32., 33., 34., 35. §-aiban meghatározott szabályoknak megfelelően gyakorolható.

Az előzőekben részletezett törvényhelyekre figyelemmel tárgyi adómentes tevékenység esetén adólevonási jog gyakorlására nem kerülhet sor abban az esetben, ha az adózó nem választotta az általános szabályoknak megfelelő adózást. Az adóhatóság jogait rendeltetésszerűen gyakorolta, mivel elévülési időn belül az adójogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő konzekvenciákat vont le. A felperes tévesen hivatkozott arra, hogy „a költségvetést kár nem érte”, mivel az áfát bevallásaiban levonásba helyezte, illetve visszaigényelte, ugyanakkor a költségvetés felé nem fizetett be.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben is, hogy a felperesi álláspont elfogadása azt eredményezné, hogy a bérbeadás adóztatásával kapcsolatos adózói nyilatkozat-választás formális és súlytalan lenne, utólagosan az adóhatósággal nem közölt, törvény által megkívánt adózói döntés hiányában is sor kerülhetne a beszerzések elszámolására a törvényi rendelkezésekkel ellentétben. Választás hiányában az adóalany köteles az adómentesség szabályai szerint eljárni „melynek az a következménye, hogy a beszerzések áthárított adóját nem vonhatja le, cserébe a szolgáltatást adófizetés nélkül nyújthatja”.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2008. október 2.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró