

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tuzáné dr. Gémes Éva ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Vida Mária jogtanácsos által képviselt Dél-alföldi Államigazgatási Hivatal jogutódja a alperes neve (alperes címe) alperes ellen iparűzési adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Bács-Kiskun Megyei Bíróságon 5.K.22.079/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. március 18-án kelt 5.K.22.079/2009/8. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati, és a felperes 4. sorszám alatti csatlakozó felülvizsgálati kérelme folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.22.079/2009/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 80.000 (nyolcvanezer) forint első fokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 316.000 (háromszáztizenhatezer) forint kereseti és 316.000 (háromszáztizenhatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság 2004-2008 közötti időszakra építményadó, 2003-2006 közötti időszakra vállalkozók kommunális adója és helyi iparűzési adó adónemben ellenőrzést végzett a felperesnél. Ennek eredményeként a megismételt eljárásban helyi iparűzési adónemben összesen 5.226.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, kötelezte továbbá a felperest 2.633.000 Ft adóbírság és 2.196.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Megállapította, hogy a helyi adóról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 52. § 40. pontjára figyelemmel a felperes nem volt jogosult csökkenteni a közvetített szolgáltatások értékével az adó alapját. A felperes adásvételi

szerződésekkel lakásokat értékesített, megrendelőivel kötött szerződései nincsenek, a számlákból a közvetítés ténye nem állapítható meg egyértelműen.

Az alperes jogelődje K01/2386-2/2009. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta azzal, hogy az értékesítés tárgyát a lakások, nem pedig a - tervezési, építési, stb. - szolgáltatások képezték. A társaság a vevőkkel nem vállalkozási, hanem adásvétellel vegyes vállalkozási szerződést kötött. A számlák tartalmából sem derül ki a szolgáltatás továbbértékesítése.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy az adóhatóság a szerződéseket nem valóságos tartalmuk szerint vizsgálta, az alperes nem vette figyelembe, hogy a felperes speciális értékesítési tevékenységet és nem termelést végez. Több eljárásjogi jogszabálysértést is megjelölt.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. A felperes eljárásjogi jogszabálysértésekre való hivatkozásait (elévülés, személyes jelenlét biztosítása, első fokú határozat jegyzőkönyvre való utalása) nem tartotta alaposnak.

Érdemben vizsgálva az alperesi határozatot, hivatkozott a Htv. 39. § (1) bekezdésére és a közvetített szolgáltatások értékének fogalmát meghatározó 52. § 40. pontjára. Ezzel kapcsolatban utalt arra, hogy ennek első mondata meghatározza a közvetített szolgáltatások fogalmát, majd második mondatában kibővíti ezt a kört az alvállalkozói teljesítésekre. Álláspontja szerint az alperes helyesen állapította meg, hogy a szerződések adásvételi szerződéssel vegyes vállalkozási szerződések, a felperes a vevőknek nem kulcsrakész lakásokat értékesített, hiszen az építési munkálatok elvégzése az eladó kötelezettsége volt. Rendelkezésre álltak az alvállalkozókkal kötött megállapodások is. Ebből következően a felperes iparüzési adóalapját csökkenteni kellett a közvetített szolgáltatások ellenértékével.

Az első fokú bíróság jogerős ítélete ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az első fokú bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára utasítását. Továbbra is fenntartotta, hogy az értékesítés tárgya nem szolgáltatás, hanem a lakás volt. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdésére figyelemmel a szerződéseket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni; a felperes adásvételi szerződéseket kötött, amely vegyes vállalkozási elemeket is tartalmazott. Utalt arra is, hogy a tovább számlázás is elmaradt.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az alperes felülvizsgálati kérelmének elutasítását indítványozta. Csatlakozó felülvizsgálati kérelmében kérte a közigazgatási eljárásban lerótt fellebbezési illeték és kamatainak megtérítését.

A felülvizsgálati kérelem alapos, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Jelen közigazgatási per tárgya az alperesnek a felperest helyi iparüzési adó megfizetésére kötelező határozata jogszerűségének felülvizsgálata volt. E körben az első fokú bírósági eljárás során nem merült fel a közigazgatási eljárásban lerótt fellebbezési illeték megtérítésének felperesi igénye. Mivel ez a jogkérdés nem volt tárgya a közigazgatási pernek, így a felülvizsgálati eljárásban – mint rendkívüli perorvoslati eljárásban – már új jogi igény nem terjeszthető elő, új jogszabálysértésre nem lehet hivatkozni. Ezért a Legfelsőbb Bíróság a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmével érdemben nem foglalkozott.

Az alperes a felülvizsgálati kérelmében helyesen utalt arra, hogy az Art. 1. § (7) bekezdésére figyelemmel a szerződéseket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. A Legfelsőbb Bíróság áttekintve az iratokhoz csatolt, és a perrel érintett szerződéseket, azt állapította meg, hogy azok alapvetően az adásvételi szerződés jegyeit tartalmazzák. A szerződés elnevezése: adásvételi szerződés, a felek megjelölése: eladó- vevő, a szerződés tárgya: a megjelölt lakás eladása-megvétele, az ellenszolgáltatás: vételár megfizetése. E tényen az sem változtat, hogy a szerződés megkötésekor a vétel tárgyát képező lakás még nem volt műszakilag kész, és azt az eladónak kellett befejeznie, hiszen a jövőben elkészülő lakásra is köthető adásvételi szerződés. A szerződések valóban tartalmazzák a vevő burkolat, nyílászáró kiválasztási, illetve a műszaki tervek megismerési jogát, de ettől a szerződés még nem lesz vállalkozási szerződés. A teljesítésről kiállított végszámlák is a telekárat, és a felépítmény árát tartalmazzák. A Legfelsőbb Bíróság szerint tehát ennek figyelembevételével kell vizsgálni, hogy a felperes jogosult volt-e csökkenteni a nettó árbevételét.

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.097/2008/3., Kfv.I.35.295/09/10., Kfv.I.35.513/09/4., Kfv.I.35.049/09/5., és Kfv.V.35.034/09/8. számú ítéleteiben már részletesen kifejtette jogi álláspontját a vállalkozási szerződés alapján megépített, majd adásvételi szerződéssel értékesített lakások esetében az iparüzési adóalap megállapítása, a nettó árbevétel csökkentő tényezők (ELÁBÉ, közvetített szolgáltatások értéke, anyagköltség) alkalmazhatóságával kapcsolatban. A jelen ítélező tanács, a fenti ítéletekben kifejtettekkel mindenben egyetért, azoktól eltérni nem

kívánt, így jogegységi eljárás kezdeményezésének nem álltak fenn a feltételei.

A Htv. 52. § 40. pontja értelmében közvetített szolgáltatások értéke: az adóalany által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) írásban kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás értéke. Közvetített szolgáltatásnál az adóalany vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, az adóalany a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy az adóalany nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható. Ide sorolandó továbbá a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó, az adóalany által továbbszámlázott olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, feltéve, hogy azzal az adóalany a 36. pont szerint eladott áruk beszerzési értékeként vagy a 37. pont szerint anyagkéntként nettó árbevétele nem csökkentette.

A perbeli esetben a felperes a Ptk. 389. §-ának megfelelő vállalkozási szerződés alapján megépített ingatlanokat a Ptk. 365. §-a szerinti adásvételi szerződéssel értékesítette, ezért a lakások vevői nem minősültek megrendelőnek. A felperes szolgáltatást vett igénybe, de termékértékesítést végzett. A lakásokra kötött adásvételi szerződések esetében nincs változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás érték.

A vállalkozó, a felperes és a vásárló viszonyában alvállalkozói szerződéses jogviszony sem jött létre. A felperes esetében tehát nem teljesült az a törvényi feltétel, hogy mind a megrendelőjével, mind az alvállalkozójával Ptk. szerinti vállalkozási szerződéses kapcsolatban álljon. A felperes a rendelkezésre álló iratok szerint szolgáltatások közvetítésére szerződést nem kötött, a vállalkozási szerződésben a szolgáltatás megrendelőjeként, az adásvételi szerződésekben pedig az ingatlanok eladójaként szerepelt.

Csak a 2009. január 1-jétől hatályos szöveg tartalmazza, hogy „Alvállalkozói teljesítés értékének minősül annak a - közvetített szolgáltatásnak nem minősülő - szolgáltatásnak az ellenértéke is, amelyet az adóalany az általa értékesített új (a használatbavételi engedély jogerőre emelkedését megelőzően vagy azt követően első ízben értékesített) lakás előállításához a Ptk. szerinti, írásban megkötött vállalkozási szerződés alapján vesz igénybe.” A perbeli esetben azonban ezt a szabályt még nem lehetett alkalmazni.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1), 50. § (1) bekezdései és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2011. február 3.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró