

Adó alapja kapcsolt felek között

áfa alapja

EBH2012. K.9

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény 22. § (6) bekezdése ellentétes a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló 1977. május 17-ei 77/388/EGK Tanácsi Irányelv (továbbiakban: Hatodik Irányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában, általánosként meghatározottól adóalap-meghatározási szabállyal, mert Magyarország nem folytatta le a 27. cikkében meghatározott eljárást az említett általános szabálytól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

A felperes 1998. július 11-én 61 375 000 Ft-ért vásárolta meg a M.-i ipartelep megnevezésű ingatlant. A felperes 2004 decemberében 47 585 000 Ft rendkívüli ráfordítást számolt el az ingatlan felépítményének selejtezése címén, majd december 28-án 3 millió Ft-ért értékesítette az ingatlant.

Az elsőfokú adóhatóság valamennyi adóra ellenőrzést végzett a felperesnél 2004-2005. évekre vonatkozóan, melyben megállapította, hogy az ingatlan forgalmi értékének nem tekinthető a szerződéses ellenérték, mert az túlzottan alacsony. Az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére 19 834 000 Ft adókülönbötet állapított meg. Hivatkozott a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) 3. § 9. pontjára, 4. § (1) bekezdésére, 28. § (14) bekezdésére, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho. tv.) 3. § (1) bekezdés a) pontjára, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa. tv.) 29. § (6) bekezdésére. Az alperes határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 172. § (10) bekezdése alapján kötelezte még a felperest 10 467 000 Ft mulasztási bírság és 7 919 666 Ft késedelmi pótlék megfizetésére, mivel az ingatlan forgalmi értéke alapján nem tett eleget szja levonási kötelezettségének.

A felperes keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte vitatva az ingatlanértékesítés forgalmi értékét és annak megállapítását. A bizonyítványt kiállító adóhatóság, az értékesítés illetékügyében eljáró hatóság, illetve a Pest megyei Illetékhatóság más-más forgalmi értéket állapított meg. Hivatkozott az Alkotmánybíróság 756/B/2009. számú határozatának indoklására is a forgalmi értékbecslés kapcsán, melynek feltételei az Art. 126. § (1) bekezdés és 108. § (2) bekezdése alapján nem álltak fenn. Az adóhatóság nem bizonyította az Áfa. tv. 22. § (6) bekezdés szerinti aránytalanság fennállását. A döntés nem felel meg a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló 1977. május 17-ei 77/388/EGK Tanácsi Irányelv (továbbiakban: Hatodik Irányelv) 11. Cikk, 17-20. Cikk és 28/f. Cikk rendelkezéseinek, továbbá az Európai Bíróság C-288/94. és C-317/94. számú ügyekben

hozott ítélet indokolásának, mivel a felperes csak az ingatlanértékesítés alapján kapott ellenértéknek megfelelő áfa fizetésére volt köteles.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában kifejtette, hogy nem vitatottan a felperes és a vevő kapcsolt vállalkozás, a felperes a könyveiben kimutatott érték töredékéért értékesítette az ingatlant. Erre vonatkozóan a perben semmilyen ésszerű indokot nem jelölt meg. Nem bizonyított az sem, hogy a szóban forgó ingatlanon lévő épület értéke 0, illetve, hogy a telek a felperes által nyilvántartott ellenértékének csak 1/3-a volt. A felperes arra helyesen utalt, hogy főszabály szerint az áfa alapja az ellenérték, melyet az Áfa. tv. 22. § (1) bekezdése is rögzít. Az Áfa. tv. 22. § (6) bekezdése azonban ettől eltérő szabályozást tartalmaz, ha az áfa-köteles ügylet nem független felek között történik, és az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában az ellenérték a forgalmi értékhez képest aránytalanul alacsony. Ennek alkalmazását a Hatodik Irányelv sem zárja ki.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását. Az alperes figyelmen kívül hagyta, hogy a Pest megyei Illetékhatóság 3 millió Ft-ban állapította meg a vagyonszerzési illeték alapját. Az adó- és értékbizonyítvány számos formai és tartalmi hibával, hiányossággal rendelkezik. Az Áfa. tv. 22. § (6) bekezdésének alkalmazása ellentétes a Hatodik Irányelv rendelkezéseivel és az Európai Bíróság döntéseivel.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A perben nem volt vitatott, hogy a felperes, mint eladó és a felperes ügyvezetője, mint vevő a perbeli ingatlan adásvétele kapcsán gazdaságilag nem független feleknek tekintendők. Az ilyen felek közötti gazdasági eseménynél az Áfa. tv. speciális rendelkezést tartalmaz. Az Áfa. tv. 22. § (1) bekezdése alapján főszabály szerint az adó alapja termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál - az e §-ban, valamint a 23-25. §-okban meghatározott eltérésekkel - a teljesítés ellenértéke. A (6) bekezdés *a)* pontja alapján azonban az ellenérték helyett az értékesített termék, nyújtott szolgáltatás adó nélküli, az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennálló forgalmi értéke az adó alapja akkor, ha az ellenérték az értékesített termék, nyújtott szolgáltatás adó nélküli, az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennálló forgalmi értékhez hasonlóan aránytalanul alacsony, és a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás gazdaságilag nem független fél részére történik.

A felperes keresetében és felülvizsgálati kérelmében is arra hivatkozott, hogy az Áfa. tv. 22. § (6) bekezdésének alkalmazása ellentétes a Hatodik Irányelv rendelkezéseivel. A Hatodik Irányelv VIII. Címe szabályozza az adóalap-meghatározást. A 11. Cikk A. része (1) bekezdés *a)* pontja értelmében belföldön az adóalap a következő: A *b)*, *c)*, és *d)* pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat.

A fenti főszabálytól kivételt jelent a *b)* pont, mely szerint az adóalap az 5. Cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítés esetén a termékek, illetve hasonló termékek vételára vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár. A Hatodik Irányelv 5. Cikk (6) bekezdése értelmében az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából, személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett vagy ingyenes juttatásként vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták.

A Hatodik Irányelv főszabályához képest történő kivételes nemzeti szabályozás elvileg lehetséges, ennek eljárási rendjét a XV. CÍM „Egyszerűsítési szabályozások” cím alatt tartalmazza. A 27. Cikk (1) bekezdése alapján a Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. A 27. Cikk továbbiakban: részletesen szabályozza az eltérő különös intézkedések bevezetésének módját, melynek lényeges kezdő lépése, hogy az említett intézkedéseket bevezetni kívánó tagállam kérelmet küld a Bizottsághoz. A Kúria felhívására az alperes megkereste a Nemzetgazdasági Minisztériumot, mely közölte, hogy „a Hatodik HÉA Irányelv 27. Cikk (2) bekezdése szerinti tárgybéli formális bejelentést Magyarország nem tett ...”

Az Európai Unió C-285/10. számú ügyben (Campsa ügy) az alábbiak szerint döntött: „A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam olyan ügyletek esetében, mint amelyekről az alapügyben szó van, és amelyek olyan felek között valósulnak meg, amelyek között kapcsolat állt fenn, és a szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árban állapodtak meg, az ezen irányelv 11. Cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában általános szabályként meghatározottól eltérő adóalap-meghatározási szabályt alkalmaz, kiterjesztve ezen ügyletekre az említett irányelv 5. Cikkének (6) bekezdése és a 6. Cikkének (2) bekezdése értelmében vett, az adóalany saját szükségletei kielégítésére történő termékkivonásra vagy - felhasználásra és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adóalap-meghatározási szabályok alkalmazását, miközben e tagállam nem folytatta le az ugyanezen irányelv 27. Cikkében meghatározott eljárást, az említett általános szabálytól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

A Kúria vizsgálta, hogy a Campsa ügy és a jelen perbeli ügy tényállása tartalmaz-e olyan hasonlóságokat, amely alapján az acte clair elv alkalmazható. Ennek alapján az alábbiakat állapította meg. Mindkét ügyben a felek között kapcsolat állt fenn, olyan árban egyeztek meg, amely vitatott, hogy a piaci árnál lényegesen alacsonyabb volt, az adóhivatal az adóalapot megemelte és ennek alapján kötelezte HÉA (áfa) megfizetésére. A Campsa ügyben a spanyol bíróság által felvetett előzetes döntéshozatali kérelem lényege az volt, hogy alkalmazható-e az általános szabályként meghatározott ellenértéktől eltérő adóalap meghatározása, ha a Spanyol Királyság nem rendelkezett a Hatodik Irányelv 27. Cikkében meghatározott engedéllyel.

A Kúria a két ügy összehasonlítása alapján megállapította, hogy azok tényállásainak lényeges elemei teljesen azonosak, a magyar és a spanyol jogi szabályozás is hasonlóságot mutat, és Magyarország ugyanúgy nem rendelkezik a Hatodik Irányelv 27. Cikkében meghatározott engedéllyel, mint ahogyan Spanyolország sem rendelkezett. Erre figyelemmel a Kúria az acte clair elvet alkalmazva szükségtelennek ítélte, hogy az Európai Unió Bíróságához forduljon előzetes döntéshozatali kérdéssel, mivel a Campsa ügy (C-285/10) alapján a közösségi jog helyes alkalmazása olyan mértékben egyértelmű, hogy semmilyen ésszerű kétely nem merül fel a vitás kérdések eldöntése kapcsán. Erre figyelemmel megállapította, hogy az Áfa. tv. 22. § (6) bekezdése ellentétes a Hatodik Irányelv 11. Cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában általánosként meghatározott adóalap-meghatározási szabállyal, mert Magyarország nem folytatta le a 27. Cikkben meghatározott eljárást az említett általános szabályoktól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

Mivel azonban, a jogerős adóhatósági határozat nemcsak ezt a tényállást és áfakötelezést tartalmazta, hanem egyéb, egymással összefüggő kötelezést is, ezért szükségesnek mutatkozik az

adóhatóság részéről új eljárás lefolytatása, amelyet összecszerőségében kell vizsgálnia, hogy továbbra is fennáll-e a felperesnek valamilyen adófizetési kötelezettsége vagy sem. A fentiek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján az autószalon elidegenítéséhez kapcsoló jogkövetkezmények körében hatályon kívül helyezte, és az alperest e körben új eljárás lefolytatására kötelezte. Az adóhatóságnak a fentiekre figyelemmel az autószalon elidegenítéséhez kapcsolódó jogkövetkezmények figyelmen kívül hagyásával kell vizsgálni, hogy fennáll-e még a felperesnek adófizetési kötelezettsége. (Kfv. I. 35.123/2011/9.)