

EBH2014. K.24.

I. Az adózó döntéseitől függő, be nem következett körülmények jogszerűsége kérdésében nem lehet megalapozott adóhatósági döntést hozni, és azt nem lehet a bíróság által érdemben felülvizsgálni.

II. Meghiúsult ügylet utáni foglaló és előleg hatása az adózás előtti eredményre.

III. Foglaló, előleg és kötbér áfa helyzete (2007. évi CXXVII. tv. 2. §, 59. §, 77. §, 78. §, 132. §; 2000. évi C. tv. 15. §, 29. §, 46. §, 81. §; 1959. évi IV. tv. 243. §, 319. §).

[1] A felperes, mint vevő és a T. H. I. Kft. (a továbbiakban: Kft.), mint eladó 2008. november 21-én kötött egymással előszerződést, melyben arra vállaltak kötelezettséget, hogy 2009. december 31-ig ingatlan adásvételi szerződést fognak kötni. A vételárat 1 500 000 000 forint + általános forgalmi adó, azaz 1 800 000 000 forintban határozták meg azzal, hogy a felperes 30 munkanapon belül átutalással megfizet a vevő részére - a vételárba beszámítandó - 120 000 000 forintot (100 000 000 forint + áfa), foglaló címén.

[2] A felperes a fizetési kötelezettségnek eleget tett, és 2008. évben a 100 000 000 forintot az egyéb ráfordítások között mutatta ki, csökkentve az adózás előtti eredményt, továbbá a Kft. által a foglalóról 2008. december 20-án kiállított számla 20 000 000 forint áfa tartalmát a 2008. december havi bevallásában levonható adóként szerepeltette.

[3] A felperes tájékoztatta a Kft.-t, hogy kölcsönigényét a pénzügyi intézet nem finanszírozza, és 2009. február 19-én elállt az előszerződéstől.

[4] Az elsőfokú adóhatóság 2006-2009. évekre valamennyi adó és költségvetési támogatás adónemben (kivéve tao. 2006. év, áfa 2006., 2007. január, 2008. február-március, 2008. május) ellenőrzést folytatott a felperesnél.

[5] A jegyzőkönyvi megállapítás szerint, mivel a felperes nem kapott a Kft.-től az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa. tv.) 132. § (3) bekezdésének megfelelő érvénytelenítő okiratot, a (2) bekezdésnek megfelelően a változás bekövetkezésének bevallási időszakára kellett volna önellenőrzés keretében fizetendő adóként bevallani a 2008. decemberében levonásba helyezett adót.

[6] A revízió adatai alapján az elsőfokú hatóság kijavított határozatában áfa adónemben 20 000 000 forint, tao. adó adónemben 16 068 000 forint, társas vállalkozások különadója adónemben 34 000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, mely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. (Tao. adónemben a 2007. évre 38 000 forint, a 2008. évre 30 000 forint, társas vállalkozások különadója tekintetében a teljes adókülönbözet megállapítására egy egyesületnek adott, vissza nem térítendő adomány miatt került sor.)

[7] Az alperes határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint az elvesztett foglaló után az áfa nem igényelhető vissza, mivel nincs olyan termékértékesítés és szolgáltatás nyújtás, melyhez hozzá lehetne kapcsolni a forgalmi adót. Valójában azonban nem is foglalóról, hanem előlegről van szó, amely az Áfa. tv. 2. § a) pontja következtében nem tartozik e törvény hatálya alá. Ebből a szempontból, figyelemmel az Áfa. tv. 59. §-ára, nem is releváns, hogy a fizetett összeg előleg, vagy foglaló.

[8] Értékelése szerint az ügylet meghiúsulása esetén az eredeti számlát érvényteleníteni kell, alkalmazandó az Áfa. tv. 132. § (1)-(3) bekezdése, valamint a 77-78. § Mivel korrekcióra nem

került sor, a helyes elszámolást az adóhatóságnak kellett elvégezni a 2008. decemberi időszakra.

[9] A tao. adónemhez tartozóan kifejtette, hogy mivel a felperes ugyan a mérleg fordulónapját követően, de a mérlegkészítés előtt tudomást szerzett az elállásról, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (2) bekezdése és 46. § (4) bekezdése alapján a foglalt, mint követelés értékvesztését elszámolhatta volna ráfordításként a 2008. évre.

[10] Tekintettel azonban arra, hogy a kifizetés az előzőek szerint ténylegesen előlegnek minősül, ez a szabály nem alkalmazható: az előleg csak követelés lehet.

[11] Ezért az elsőfokú adóhatóság az adózás előtti eredményt 2008. évre 100 000 000 forinttal megnövelte: ennek adójogi kihatása 16 000 000 forint felperes terhére mutakozó társasági adó adókülönbözet. Az ügylet tartalmának minősítése kapcsán az adóhatóság hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére.

[12] Az adóbírságot az alperes 30%-os mérték alkalmazásával szabta ki. Az értékelt körülmények között nem lett nevesítve az áfa adónemben a felperestől elvart eljárás.

[13] A felperes keresetében a 120 000 000 forint kifizetés adójogi következményeire kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát.

[14] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a keresetet.

[15] Kifejtette, az Áfa. tv. 59. § (1) és (2) bekezdése szempontjából nem releváns, hogy foglalt vagy előleg volt-e a pénzösszeg, továbbá az Áfa. tv. 2. § a)-c) pontjai értelmében az ügylet meghiúsulása következtében egyik jogcím sem tartozik az Áfa. tv. hatálya alá.

[16] A jogerős ítélet a tao. tekintetében azt állapította meg, hogy az adott összeg nem volt foglalt, mert nem a szerződés megkötésekor fizették meg.

[17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát kérte.

[18] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 221. § (1) bekezdését.

[19] Előadta, hogy az áfa bevallás korrekciója, törvényi feltételek hiányában, sem önellenőrzéssel, sem az Áfa. tv. 132. § szerinti módszerrel nem valósulhatott meg.

[20] A tao. vonatkozásában a felülvizsgálati kérelemben a felperes arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet önellentmondásos az Art. 1. § (7) bekezdés tekintetében.

[21] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[22] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül [Pp. 272. § (2) bekezdés, 275. § (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262.].

[23] A felülvizsgálati kérelem kereteire vonatkozó szabályt tartalmaz a Pp. 273. §-ának (5) bekezdése is, amely szerint a felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni. Ennek következtében a Kúria a felperesnek a felülvizsgálati kérelmet követő beadványát és előadását csak annyiban vette figyelembe, amennyiben a kérelemmel összhangban állt, azt meghaladóan mellőzte értékelésüket.

[24] Áfa adónemben - az adóigazgatási eljárás alapján, a kereseti kérelem korlátai között - a jogerős ítélet részletesen taglalta a felperes által potenciálisan követhető/követendő eljárásokat, az Art. szerinti önrevízió és a számla Áfa. tv. 132. § szerinti módosításának, érvénytelenítésének lehetőségét. Ezen megállapítások azonban olyan adózoí döntésre tartozó kérdésekben foglaltak állást, ahol több választási lehetőség több eltérő adójogi megoldást eredményezhet. A felperes és a számlakibocsátó döntéseitől függő, be nem következett, teoretikus és hipotetikus körülmények jogszerűsége kérdésben nem lehet megalapozott adóhatósági döntést hozni, és azt nem lehet a bíróság által érdemben felülvizsgálni.

[25] Az alperesi határozat megalapozottsága szempontjából kétséget kizáróan csak az állapítható meg, hogy a felperes a 2008. decemberi nyilvántartásaiban, bevallásaiban az eredeti-, az utóbb bekövetkezett változások következtében adójogilag jogszerűtlenné vált állapotot az adóellenőrzés megindulásának időpontjáig nem tette jogszerűvé, ezért az elszámolást az adóhatóságnak kellett elvégezni.

[26] A Legfelsőbb Bíróság az EBH2001. 584. számú elvi határozatában hivatkozott azon általános jogelvre, mely szerint mind a határozat, mind az ítélet rendelkező részének és indokolásának összhangban kell lennie. A megállapított tényállás alapján, abból következően kell az egyes jogkövetkezményekről rendelkezni.

[27] A Kúria az itt kifejtetteket szem előtt tartva helyezkedett arra az álláspontra, hogy mivel az alperesi határozatnak a felperestől elvárható eljárásra vonatkozó okfejtései sem az adójogilag irányadó tényállással, sem az abból az áfa adónemben levont következtetéssel, sem a kapcsolódó bírsággal nincsenek releváns kapcsolatban, nem minősíthetők másként, mint az adóhatóság által adott, kötőerővel nem bíró tájékoztatóként.

[28] A tájékoztatók egyedi aktusként történő felülvizsgálatára a Pp. XX. fejezetének hatálya alá tartozó perekben nincs lehetőség.

[29] A perbeli tényállás mellett a felperes által követendő eljárásokról, és azok joghatásáról az elsőfokú bíróság nem határozhatott volna, és az ehhez a kérdéskörhöz kapcsolódó felülvizsgálati kérelmet érdemben a Kúria sem értékelhette. Ezért nem foglalhatott állást a felülvizsgálati kérelem azon kérdéseiben sem, hogy a ki nem állított helyesbítő számlán milyen időpontot kellett volna feltüntetni, vagy hogy a számla korrekcióra vonatkozó indokolásában az elsőfokú bíróság helytállóan alkalmazta-e az Alaptörvény 28. cikkét.

[30] A Kúria a felülvizsgálati eljárás keretei között érdemben kizárólag azt vizsgálhatta, hogy az adóhatóság jogszerűen vonta-e le az elmaradt termékértékesítés kapcsán a felperes, mint vevő által kifizetett pénzösszeghez kapcsolódó adójogi következményeket áfa és tao. adónemekben.

[31] A felperes és a Kft. között létrejött előszerződés alapján kifizetett összeg adójogi minősítése során az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette jogszerűnek az Art. 1. § (7) bekezdés alperesi alkalmazását.

[32] Az Alkotmánybíróság még a hatályos Art.-vel azonos tartalmú 1990. évi XCI. tv. 1. §-ának (7) bekezdése kapcsán hozott 724/B/1994. AB határozatában fejtette ki, hogy az adóügyi és a polgári jogi jogviszony minősítése egymástól eltérő lehet. Az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek közötti polgári jogi jogviszonyra, a hatósági minősítés kizárólag adóügyi szempontból releváns, és a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre nincs kihatással. Az adójogi szabályozás csak arra biztosít jogot az adóhatóságnak, hogy ha a nyilatkozatban kifejezésre jutó akarat és a tényleges szerződési tartalom egymástól eltér, akkor a jognyilatkozatokat adójogi szempontból a palástolt ügylet szerint minősítse.

[33] Az adóhatóság az Art. 1. § (7) bekezdésének alkalmazása során tehát nem megváltoztatja az ügylet jogcímét, hanem a szerződés tényleges tartalmának megfelelő jogcímhez rendel az ügylet eredeti időpontjára irányadó adójogi következtetést. Az ügylet jogcímének utólagos megváltoztatása a szerződő felekre tartozó polgári jogi aktus.

[34] A felperes és a Kft. között 2008. november 21-én létrejött adásvételi előszerződésben a felperes nem a szerződéskötést követően beálló szerződésszegés esetére, átalány kártérítésként, hanem az előszerződés megerősítéseként vállalta a 120 000 000 forint megfizetését, amelyet a vételárba be kívántak számítani. Ezen ismérvek alapján a kifizetés adójogilag meghatározó jogcíme nem feleltethető meg a kötbér 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 246. § szerinti fogalmának.

[35] A Ptk. 243. § (1) bekezdése kapcsán a Legfelsőbb Bíróság, majd a Kúria már több ítéletében kifejtette, hogy foglalónak csak a legkésőbb a szerződés megkötésével egyidejűleg, vagy legfeljebb nyomban azt követően átadott/átutalt pénzösszeg vagy dolog minősülhet (pl.

EBH2006. 1530., Pfv. VI. 21.882/2012/7.). A Kúria a korábbiakban kidolgozott elvekkel maradéktalanul egyetért, azoktól jelen határozatában sem kíván eltérni.

[36] A szerződésben a felek a 120 000 000 forintot foglalóként jelölték meg, nyilatkoztak arról, hogy ismerik annak jogi természetét. A megfizetésre/átutalásra azonban csak a következő hónapban került sor. Az egyidejűség hiánya olyan lényegi ismérvtől fosztotta meg a fizetést, melynek következtében nem álltak be a foglaló adójogi következményei.

[37] Ugyanakkor kétségtelenül megállapítható, hogy a felperes az (elő)szerződésre tekintettel utalt át az eladónak olyan pénzüsszeget, amelyet a végleges eladási árba a szerződő felek be kívántak számítani. Mindennek következtében az Art. 1. § (7) bekezdésének alkalmazása során az 120 000 000 forint másként, mint előleg, nem minősíthető.

[38] Az előlegre az áfa adónemben irányadó szabályokat az Áfa. tv. 59. § (1) bekezdése szabályozza. A törvényi definíció gyűjtőkategória, alkalmazása során az „előleg” csoportjába nem csak a kötelmi jog által definiált előleg, hanem minden olyan kifizetés is beletartozik, ahol a szerződő felek között a teljesítést megelőzően pénz vagy készpénz-helyettesítő fizetési eszköz formájában az ellenértékbe beszámítható vagyoni előnyt juttatnak.

[39] Ennek következtében a jogerős ítélet helytállóan tért ki arra, miszerint a felperes áfa fizetési kötelezettségének vizsgálata során még nem bírt relevanciával, hogy az alperes a felperes által kifizetett, az ellenértékbe beszámítandó 120 000 000 forintot előleg, vagy foglaló címén teljesítette.

[40] Arra is alappal következtetett, hogy a gazdasági esemény megghiúsulása folytán, figyelemmel az Áfa. tv. 2. § a) pontjára, a kifizetés kikerült az áfa hatálya alól, tehát nincs levonható adó; így jogszerű, hogy az alperes 2008. december hónapra 20 000 000 forint áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére.

[41] A termékértékesítés hiányára tekintettel a Kúria mellőzte az Áfa. tv. szimmetriájára történő hivatkozás értékelését.

[42] A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. (a továbbiakban: Tao. tv.) alkalmazása során már lényegessé válik a kifizetés foglalóként, vagy előlegként minősítése. A megghiúsult ügylethez kapcsolódó foglaló ugyanis egyéb ráfordításként számolható el [Sztv. 81. § (2) bekezdés a) pontja], míg a megghiúsult ügylet előlege, tekintettel arra, hogy az a vevő részére a Ptk. 319. § (2) bekezdése alapján visszajár, a követelések [Sztv. 29. § (1) bekezdése] között mutatandó ki. A minősítés nem az adózók szubjektív akaratának a következménye, hanem az alapul szolgáló számviteli bizonylatok objektív tartalmának a függvénye, figyelemmel a számvitel Sztv. 15. § (2) bekezdés szerinti teljességének elvére.

[43] A bizonylatok alapján, a korábbiakban az Art. 1. § (7) bekezdése kapcsán már kifejtettekén túl nem csak az volt megállapítható, hogy előlegről volt szó, hanem az is, hogy a 2008. decemberi kifizetés megghiúsult gazdasági eseményhez kapcsolódott, amelyről a felperes ugyan a mérleg fordulónapját követően, de még a mérleg elkészítése előtt tudomást szerzett [Sztv. 46. § (4) bek.].

[44] Az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette jogszerűnek azt az alperesi megállapítást, amely a megghiúsult ügylet előlegének téves könyvelésére tekintettel 16 000 000 forint tao. adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére.

[45] Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a felperes által áfa adónemben követendő tájékoztatás tekintetében az elsőfokú bíróság szükségtelenül döntött érdemben, ezt meghaladóan azonban a Pp. 221. §-ának (1) bekezdése szerint járt el. Az irányadó tényállást megállapította, a felek előadásait rögzítette és elbírált. Az alkalmazott jogszabályokat megjelölte, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket, a felek előadásait, okszerű, tartalmában követhető indokolását adta döntésének.

[46] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján, az indokolás részbeni megváltoztatásával, az áfa korrekcióra vonatkozó érdemi indokok mellőzésével, hatályában fenntartotta. (Kúria Kfv. I. 35.795/2012.)

