

12/2014. számú közigazgatási elvi határozat

A közös tulajdonban lévő ingatlanok elidegenítése nem a közös hasznosítás fogalomkörébe tartozik. A foglaló nem azonos a kártérítéssel, ezért a szabály szerint nem adómentes [1992. évi LXXIV: tv. 4. § (2) bek; 1995. évi CXVII. tv. 1. Mell. 6.1. pont].

A felperesnél az adóhatóság 2005-től 2008-ig terjedő időszakra bevallások utólagos vizsgálatát végezte személyi jövedelemadó, egészségügyi hozzájárulás, általános forgalmi adó és magánszemélyek különadója adónemekben. A felperes 2007. január 17-ig egyéni vállalkozó volt, ekkor vállalkozását megszüntette, majd adószámos magánszemélyként folytatta tovább bérbeadási tevékenységét. 2002. júliusában fele-fele arányban tulajdont szereztek Sz. Z.-nal a d-i ... helyrajzi számú 3 ha 2371 m² szántó termőföld ingatlan felett 58 millió forint vételárért. Az ingatlannal kapcsolatban 2005. évben: megvásárolták a földet, közmunka vést, 3 db nagy alapterületű (kereskedelmi célú) és 16 db lakótelek, valamint 2 db út kialakítása kapcsán összesen 41 101 961 Ft költség merült fel. A kialakított ingatlanokból 3 esetben a felek 2007. április 11-én a tulajdonközösséget megszüntették akként, hogy a felperes lett az ingatlan 1/1 arányú tulajdonosa. A .../5., 6., 7., 8., 9., 11., 12., 13., 14. hrsz. ingatlanok továbbra is közös tulajdonban maradtak. Ezeket a felperes és tulajdonostársa 2007-ben adásvételi szerződésekkel értékesítették. Az ügyletekből az összes bevételük 60 280 000 Ft volt. A 7. alszámú ingatlan esetében felmerült egy 500 000 Ft értékű foglaló jogcímű bevétel is, mivel ezt az ingatlanrészt értékesíteni nem az első szerződéssel tudták, az ugyanis meghiúsult. Mindebből az értékesítési tranzakcióból a felperesnek 30 390 000 Ft bevétel volt, továbbá a foglaló fele 250 000 Ft.

Az adóhivatal a vizsgálat során azt elfogadta, hogy a felperes az ingatlanokat nem ingatlanértékesítési céllal, hanem vállalkozásbővítésre vásárolta, bár kétségtelen, hogy ez utóbbi cél végül meghiúsult, de azt cáfolta, hogy a felperesnek nem lett volna jövedelme ebből a tranzakcióból. Megállapította, hogy mennyi volt a felperes összköltsége, ehhez képest a bevétel, valamint azt is, hogy a szerzés nem saját szükségletre történt. Az értékesítés rendszeres, azaz üzletszerű volt, így az önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül, és erre a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: SZJA tv.) 16. § (1) bekezdését kell alkalmazni.

Megállapította továbbá az adóhatóság, hogy ez a gazdasági tevékenység áfa fizetési kötelezettséget is maga után vont, figyelemmel az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 3. § a) pontjára, 4. § (1) bekezdésére, 5. § (1) bekezdésére, 36. § (3) bekezdésére, és mindezek alapján az első fokú adóhatóság a felperes terhére 11 207 324 Ft adóhiánynak minősül adókülönbözetet állapított meg, melynek és járulékainak megfizetésére kötelezte.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2011. június 7-én kelt határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, majd saját határozatát már a perben egy alkalommal módosította, melynek eredményeképpen a felperes terhelés hiányösszege 9 558 269 Ft-ra csökkent. Az adóhivatal az adóbírság mértékét 10%-ban állapította meg.

A felperes keresetlevelében a határozatot több ponton támadta, és kérte annak hatályon kívül helyezését. Nézete szerint eljárási szabálysértések is történtek, továbbá vitatta az adóalanyiságával kapcsolatban az adóhivatal által megállapítottakat. A közös tulajdonban lévő ingatlanok értékesítésével összefüggésben hivatkozott az Áfa tv. 4. § (2) bekezdésére, amely szerint e körben a tulajdonostársak közössége lehetett volna csak az adóalany, nem lehetett volna a résztulajdonosokat külön vizsgálni. Hivatkozott továbbá arra, hogy téves a foglaltó adójogi természetének minősítése, az ugyanis kárátalány, így az SZJA tv. 1. számú melléklet 6.1. pontja szerint az nem képezhetette volna adó alapját. Ezen túlmenően pedig a bírság elengedését is kérte.

A Székesfehérvári Törvényszék ítéletével az alperes határozatát – az első fokú határozatra kiterjedően – hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte, egyebekben a keresetet elutasította, és az alperest 500 000 Ft perköltség megfizetésére kötelezte. Alaptalannak minősítette az ítélet a felperes eljárási jogszabálysértésekre történő hivatkozásait. Megállapította ugyanakkor a bíróság, hogy a felperes ingatlan értékesítésből származó bevétele az alperesi határozatban foglaltaktól eltérően csak 30 140 000 Ft. Az ezen felül keletkezett 250 000 Ft foglaltó jogcímű bevétele a személyi jövedelemadó alapját nem képezheti. Hivatkozott a bíróság az SZJA tv. 1. számú melléklet 6.1. pontjára, mely szerint – többek között – adómentes a kártérítés, kivéve a jövedelmet pótló kártérítést. Hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság EBH 2004/11., 19. számú jogesetében kifejtett álláspontjára, mely szerint a foglaltóval biztosított szerződés közös megegyezéssel történt megszüntetése önmagában nem jelenti azt, hogy ne lenne a teljesítés megghiúsulásáért felelős személy. A szerződés teljesítése a vevőnek felróható okból marad el, melynek következtében a foglaltót a felperes a kárainak enyhítése érdekében megtarthatja. A foglaltó általános kártérítés, melynek a minőségét nem szünteti meg az, hogy a felek a perbeli esetben is az adósvételi elv szerződés közös megegyezéssel megszüntetik, illetve a szerződés teljesítését a vevők elállnak, mely elállást az eladók tudomásul vesznek. A vevők elállása miatt az eladóknál maradó foglaltó általános kártérítés jellegű, mely az SZJA tv. 1. számú melléklet 6.1. pontja alapján adómentes jövedelem, így a felperes esetében a személyi jövedelemadó alapjánál bevételként nem vehető figyelembe.

Rögzítette a jogerős ítélet azt, hogy az ingatlanértékesítésből származó jövedelem az SZJA tv. 16. § (3) bekezdés d) pontja szerint minősül, és az adózó önálló tevékenységének számít, melyből származó bevétel egyéb bevételként összevonandó. Nem találta tehát erre vonatkozóan alaposnak a felperesi keresetet.

Megállapította továbbá – hivatkozva az Áfa tv. 4. § (1) bekezdésére, hogy a felperes és tulajdonostársa által 2007-ben eladott 9 db ingatlan értékesítése alapján az üzletszerűség, illetve rendszeresség fennállt. Önmagában már a rendszeresen végzett gazdasági tevékenység megalapozza az adóalanyiságot, és az áfa alanyiság megállapítását nem érinti, hogy a felperes az áfakörbe bejelentkezett-e, rendelkezik-e adószámmal vagy sem. Annak van jelentősége, hogy a végzett tevékenység megfelel-e az adóalannyá válás feltételeinek. Jogszerűen állapította meg tehát az adóhatóság, hogy a felperes által végzett tevékenység áfaköteles.

Jogszerűnek ítélte ugyanakkor az Áfa tv. 4. § (2) bekezdés alkalmazásának hiányát, tekintve, hogy a 9 db szerződéssel érintett ingatlanok a felperes és tulajdonostársa közös tulajdonát képezte, így az alperes a megállapításait csak a tulajdonostársak közössége, mint adóalannyal szemben tehette volna meg. Miután az alperes áfa adóalannak csak a felperest tekintette a tulajdonostársak közössége helyett, az alperes jogszerű módon járt el és állapított meg külön csak a felperes terhére adókötelezettséget.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az első fokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezését kérte, valamint perköltség megállapítását. Három ponton támadta az ítéletet: egyrészt a fogláló adójogi természetének minősítése körében, másrészt a tulajdonostársak, mint adóalanyok kötelezése tárgyában, valamint a megállapított perköltség összegszerűsége kérdésében.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az Áfa tv. 4. § (2) bekezdés szerint: A közös tulajdonban és közös használatban levő ingó és ingatlan dolog tekintetében a tulajdonostársak közössége minősül adóalanyoknak. Az adóalanyisághoz fűződő kötelezettségeket és jogokat a tulajdonostársak közössége az általa kijelölt képviselő útján gyakorolja. Kijelölés hiányában képviselőnek a legnagyobb tulajdoni hányaddal rendelkező tulajdonostárs, egyenlő tulajdoni hányad esetén pedig az adóhatóság által kijelölt személy tekintendő.

Az Szja tv. I. sz. mell. 6.1. pont szerint: A károk megtérülése, a kockázatok viselése körében adómentes: elemi kár (ideértve a martinsalak felhasználása miatt a lakást, lakóépületet ért kárt is), katasztrófa esetén a károsultnak jogszabályban meghatározott feltételek szerint vagy közadakozásból nyújtott segély, támogatás (így különösen a lakás helyreállítása, újjáépítése), továbbá a jogszabályban meghatározott kötelezettség alapján kapott tartásdíj, valamint a kártalanítás (ideértve a kisajátítás alapjául szolgáló közérdek célra megvásárolt ingatlan vételárát is), a kárpótlás és a kártérítés, kivéve a jövedelmet pótló kártérítést; az áldozatsegít szolgálattól származó, a bűncselekmény áldozata részére juttatott támogatás.

A fentiekben rögzített tényállás és jogszabályok alapján a Kúria megállapította, hogy az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezése és új eljárás elrendelése az első fokú bíróság által az ítéletben foglalt okból nem volt megalapozott. Osztotta a Kúria az alperes azon álláspontját, hogy a tulajdonostársak közösségével szemben új eljárás lefolytatására jogilag nincs mód, azonban az alperesétől részben eltérő indokkal.

A Kúria rögzíti, hogy az Áfa tv. 4. § (2) bekezdése nem a közös tulajdonban álló ingatlanok egészben vagy részben való elidegenítésére fogalmaz meg szabályokat, e rendelkezést nem erre alkották. A tulajdonosi közösség adóalanyisága, annak közös vizsgálata olyan gazdasági tevékenység esetén merülhet fel, amikor közös tulajdonban lévő ingó vagy ingatlan dolog a tulajdonostársak ellenérték fejében közösen hasznosítanak.

Jelen ügyben ingatlanértékesítés történt, ami nem közös hasznosítás, hanem az ingatlannal való rendelkezés, a tulajdonközösség megszüntetésének egyik módja, így a tulajdonosok közösségének új eljárásban való vizsgálata fogalmilag kizárt. A feleknek e körben eladott egyéb érvei ennél fogva további jogi relevanciával nem bírnak.

Osztotta a Kúria az alperes álláspontját a fogláló adókötelezettsége tárgyában is. A fogláló olyan szerződést biztosító mellékkötelezettség, melynek célja a szerződés teljesítésének ösztönzése, a jogügylet komolyságának támogatása. Amennyiben a szerződés realizálódik, a fogláló a vételárba beszámít és azzal együtt képez jövedelmet. Kérdés az, hogy meghíúsulás esetén az eladó által kapott és ezáltal nála maradó fogláló összege adóköteles jövedelem-e, vagy a kivételi körbe tartozik.

A Kúria rögzíti, hogy e kérdés megválaszolásához külön kell választani a foglalo, mint biztositek általános adójogi megitélését attól az esett l, ha a szerz és meghiúsulása kárt is okozott, ezért a foglalo a kárátalány szerepét is betöltheti (feltéve, hogy a felek így állapotnak meg, és ezáltal nem kell a károsultnak a tényleges kárát, annak összegét külön bizonyítania, csak ha a kár nagyobb, mint a foglalo összege).

A foglalo alapesetben nem valaminek a helyébe lép, nem valamit pótol /mint a kártérítés/, hanem egy pluszként jelentkez jövedelem. Ennél fogva nem tartozik az Szja. tv-ben nevesített kivételi körbe, nem kártérítés, azaz nem adómentes. Másként fogalmazva, azért, mert a foglalonak kárátalány szerepe is lehet, nem mondható rá generálisan, hogy adómentes. Csupán a foglalo összegét meghaladóan kapott kártérítés felel meg a jelzett kivételnek. Jelen pernek ugyanakkor nem volt tárgya annak kifejtése, hogy miként min sülhet adójogilag, ha az eladó a foglalót ténylegesen kártérítésre használja fel, mert valóban kára lett a meghiúsulásból. Ez már bizonyítási és egyéb elszámolási kérdést vethet fel.

Fentiekre tekintettel a Kúria az els fokú ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben hatályon kívül helyezte, és a keresetet elutasította.

(Kúria Kfv. I. 35.500/2012.)
