

43/2014. számú közigazgatási elvi határozat

A fordított adózás szabályainak alkalmazhatósága, illetve annak kizártsága építési teleknek min sül ingatlan értékesítése és telekfeltöltési munkák esetén [2007. évi CXXVII. tv. 142. § (1) bek.; 2003. évi XCII. tv. 165. § (3) bek., 171. § (1) bek.].

[1] A felperes az S. F. Kft.-vel (a továbbiakban: Kft.1.) kötött módosított szerz dés alapján 2009. január 5-én számlát bocsátott ki ingatlan értékesítésér l, valamint ugyanaznap transzformátor lebontásának járulékos munkálatairól a Kft.1 felé. A számlák szerint az értékesített termék beszerz je köteles az áfa megfizetésére. Az adásvétel tárgyát képez ingatlan m velési ága beépítetlen területre, majd áruházzá változott.

[2] A felperes a Kft.1.-el a fenti ingatlanra telekfeltöltési munkákra kötött szerz dést azzal, hogy a munkálatokra a fordított áfa szabályai az irányadók. A munkát a felperes 2009. március 23-án alvállalkozásba adta a B. Kft. (a továbbiakban: Kft.2.) felé, mely társaságtól a számlákat egyenes adózási szemléletben fogadta be, azonban a Kft.1. részére a fordított adózás szabályai szerint számlázott.

[3] Az els fokú adóhatóság a felperesnél 2009., 2010. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellen rzést végzett általános forgalmi adónemben, melynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére 30.921.0000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyb l 28.453.000 Ft az adóhiány, 1.921.000 Ft a jogosulatlan igénylés. Kötelezte a felperest az adóhiány, 2.845.000 Ft adóbírság, 7.538.000 Ft késedelmi pótlék és 50.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére. Érvelése szerint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 86.§ (1) bekezdés k) pontjában és 88.§ (2) bekezdésében foglaltakra figyelemmel az építési telek értékesítése adóköteles tevékenység, erre az Áfatv.142.§ (1) bekezdése nem vonatkozik.

[4] Az ingatlanértékesítésr l szóló számla teljesítésének id pontjában a perbeli ingatlan építési teleknek min sült, ezért a felperest az értékesítés után áfafizetési kötelezettség terheli 29.000.000 Ft összegben. A telekfeltöltéssel kapcsolatban a felperes egyenes adózási szemléletben fogadta be a Kft.2. számláit, amelyeket már fordított adózási szemléletben számlázott tovább a Kft.1. részére. A Kft.2. által kiállított számlák helytelen adózási mód alapján kerültek kiállításra, egy meghatározott ügyletet a tovább számlázása során nem lehet másképp megítélni. A befogadott számlák után a felperesnek áfafizetési kötelezettsége áll fenn, ugyanakkor a felperes levonási joga a fizetend adó megállapításának id pontjában megnyílik. Az adóbírság körében a feltárt körülményekre figyelemmel a hatóság azt az adóhiány 10 %-ában határozta meg. Az adózás rendjér l szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 165.§-ának alapulvételével a hatóság a késedelmi pótléket az esedékességt l 2011. május 26-ig számolta fel.

[5] A felperesi fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. szeptember 26-án kelt határozatával az els fokú határozatot helybenhagyta. Érvelése szerint az építési telek értékesítésére a fordított adózásra irányadó rendelkezések nem alkalmazhatók, mivel az egyenes adózásra vonatkozó szabályok nem az adózó választásán, hanem a törvény kögens el írásán alapulnak.

[6] Az első fokú bíróság jogerős ítéletében az alperesi határozat ellen elterjesztett keresetet elutasította.

[7] Az indoklásban felhívta az Art. 1.§ (2), (6), (7) bekezdését, 97.§ (3) – (6) bekezdéseit, 165.§ (3) bekezdését, 171.§ (1) bekezdését, az Áfatv.86.§ (1) bekezdés k) pontját, 88.§ (1) bekezdését, 120.§ b) pontját, 127.§ a) és b) pontját, 142.§ b) pontját, az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Étv.) 2.§ (6) bekezdését, valamint hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-41/04., C-572/07., C-95/07. és C-96/07. egyesített ügyekben (a továbbiakban: Ecotrade ügy), és a C-392/09. ügyben (a továbbiakban: Uszodaépítési ügy) hozott ítéletében foglaltakra.

[8] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett el fellebbezési kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás iránt.

[9] Okfejtése szerint az ítélet sérti az Art.1.§ (2), (6), (7) bekezdéseit, 165.§ (3) bekezdését, 171.§ (1) bekezdését, az Áfatv.142.§-át, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 213.§-át, 221.§-át, valamint az Európai Unió Bíróságának Ecotrade ügyben és Uszodaépítési ügyben hozott ítéletében foglaltakat. Az első fokú bíróság érdemben nem foglalkozott a felperes érveivel, tévesen írta le, hogy a társaság nem hivatkozott egyetlen konkrét jogszabálysértésre sem. Amennyiben az alperes azt állapítja meg, hogy a fellebbezésnek minősülő gazdasági esemény nem tartozik fordított adózás alá, akkor a hozzá kapcsolódó alvállalkozói teljesítés sem adózhat ilyen formában. Az ezzel ellentétes alperesi és bírósági megállapítás jogszerűtlen.

[10] A fellebbezési kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

[11] A Kúria osztja a közigazgatási és munkaügyi bíróság álláspontját, mely szerint a telekértékesítést és telekfeltöltést két külön gazdasági eseménynek, jogügyletnek kell tekinteni az általános forgalmi adó szempontjából.

[12] Az Áfatv. 138.§-ába foglalt fellebbezési szabály szerint termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adót – ha e törvény másként nem rendelkezik – az az adóalany fizeti, aki (amely) az ügyletet saját nevében teljesíti. A fellebbezési szabálytól eltérően, fordított adózás szabályait határozza meg az Áfatv. 142.§-a, melynek b) pontja kimondja, hogy az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője fizeti: a szolgáltatás nyújtásának minősülő olyan építési – szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására – ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is – irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles, amelyről a szolgáltatás igénybe vevője elzetesen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának.

[13] Utóbbi jogszabályhelyben foglaltak szerint ahhoz, hogy egy ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások fordított adózás alá essen a következő feltételeknek kell teljesülnie:

- a szolgáltatásnak ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására kell irányulnia,
- a szolgáltatásnak építési-szerelési és egyéb szerelési tartalmú munkáknak kell lennie,
- az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedély-köteles kell, hogy legyen.

[14] Nem vitás, hogy a telekfeltöltés indoka az ingatlan átalakítása volt, a szolgáltatás építési-szerelési munkának minősül, melynek célja egy építési engedélyköteles áruháza felépítésére alkalmas állapot elérése. Nem a konkrét építési-szerelési vagy egyéb szerelési szolgáltatásnak kell engedélykötelesnek lennie, hanem az egész beruházást szükséges vizsgálni.

[15] A felperes és a Kftv.1. szerződésében helyesen minősítette a telekfeltöltést a fordított áfa szabályai alá tartozónak, ezért a felperes helyesen számlázott ebben a szemléletben a Kft.1. felé. A Kft.2. alvállalkozói számlái az Áfatv. 142.§ (1) bekezdés b) pontja sérelmével kerültek kiállításra az egyenes adózás szabályai szerint, azokra áfalevonási jogot a felperes jogosan nem alapíthatott.

[16] Mivel – a korábban kifejtetteknek megfelelően – a telekértékesítést és telekfeltöltést két külön gazdasági eseménynek kell tekinteni az áfa szempontjából, ezért nincs jelentősége annak, hogy az adóhatóság egyenes szemléletben adóztatta a telekértékesítést.

[17] Az Art. 165.§ (3) bekezdése szerint kivételes méltányolást érdemlő körülmény esetén az adóhiányt megállapító határozatban – hivatalból vagy kérelemre – az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevételének napjánál az adóhatóság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként. A (4) bekezdése értelmében a késedelmi pótlék mérséklése nem alkalmazható olyan adóhiány esetén, amikor a bírság mérséklésének nincs helye. A 171.§ (1) bekezdése szerint az adóbírság mértéke kivételes méltányolást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetve kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tényleg elvárható körültekintéssel járt el. Az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.

[18] Az első fokú adóhatóság és az alperes az eset összes körülményét mérlegelve rögzítette, hogy az ügylet során a felperes körültekintő magatartása nem állapítható meg, a felperes által eladottak nem minősülnek olyan kivételes méltányolást érdemlő körülménynek, melyek a bírság összegének csökkentését indokolnák. Ugyanakkor valamennyi szempontot figyelembe véve – így többek között a felperes jogkövető magatartásra történő törekvését, a levonási jog ügyletre vonatkozó megnyílását, a kezdeti jogértelmezési nehézségeket – az adóbírság az adóhiány 10%-ában került megállapításra. Az első fokú bíróság egyetértett abban, hogy a felperes nem tanúsított kellően körültekintő magatartást, a perben sem hozott fel olyan körülményeket, melyek az adóbírság további mérséklését vagy elengedését indokoltá tették volna.

[19] Kivételes méltányolást érdemlő körülmény fennállásának hiányában az alperes és a bíróság nem látta alkalmazhatónak az Art. 165.§ (3) bekezdésének alkalmazhatóságát.

[20] Az adóbírság és késedelmi pótlék körében az első fokú bíróság a Pp. 206.§ (1) bekezdése szerinti anyagi mérlegelés útján hozott döntést. A mérlegelés nem logikátlan, nem okszerűtlen és a logika szabályaival nem ellentétes, így azt a felülvizsgálati bíróság – a felülmérlegelés tilalmára figyelemmel – elfogadta.

[21] A felperesi állásponttal szemben a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.411/2010/4. számú ítéletével és az Európai Unió Bíróságának Ecotrade ügyben és Uzsodaépítő ügyben hozott ítéletével nem következik az, hogy amennyiben az adózó nem megfelelő szemléletben állít ki,

vagy fogad be számlákat, úgy az adóbírságot és késedelmi pótlékot automatikusan mellőzni, illetve jelentős mértékben csökkenteni kell.

[22] A felperes által a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott 7004/2010 (AEÉ 10.) APEH irányelv a közigazgatási peres és felülvizsgálati eljárás során nem releváns. Szintén nem bír jelentőséggel az, hogy a felperes üzleti partnere az általános forgalmi adót befizette vagy nem a költségvetés felé.

[23] A Kúria a fentiekre tekintettel a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdésének alapulvételével hatályában fenntartotta, mivel az a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg.

(Kúria Kfv.VI.35.294/2013.)
