Bérelt ingatlanon végzett építési-szerelési munkák

fordított adózás

2378/2011. számú közigazgatási elvi határozat

2378

Fordított adózás esetén is lehetőség van az adólevonásra, és a nemzeti bíróság köteles biztosítani a közösségi jog hatályosulását, a nemzeti jogszabályokat a közösségi irányelvek szövegének és hatályának megfelelően (2007. évi LXXVII. tv. 119. §, 120. §, 127. §, 142. §).

A D. I. Kft., mint építtető(a továbbiakban: Kft.) a 2006. szeptember 25-én kelt határozatban kapott építési engedélyt D. F. K. és K. Központ (a továbbiakban: Központ) megépítésére, az ideiglenes használatba vételi engedély kiadására a 2008. november 6-án kelt határozattal került sor.

A Kft. és a felperes között 2007. december 13-án megkötött bérleti szerződés szerint a bérelt terület bérlőnek történő átadásakor fennálló állapota további jelentős építészeti munkálatokat igényel ahhoz, hogy ott szórakoztató elektronikai szaküzletet lehessen működtetni, ezért a felperes, mint bérlő köteles a területet üzemszerű állapotba hozni, és valamennyi szükséges építészeti és egyéb munkálatot – beleértve a szükségessé váló különleges műszaki berendezéseket is – saját költségén megvalósítani.

A felperes a Központban lévő bérleményének szerződés szerinti belső kialakítási munkálataira megrendelést adott az A., az Ar. 7. és az U.-I. Kft. részére. Az volt a felperes álláspontja, hogy e megrendelések nem építési engedélyköteles munkák, ezért a vele szerződő vállalkozóknak nem adott át az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: új Áfa. tv.) 142. § (1) bekezdés b) pontja szerinti nyilatkozatot. A felperes a vállalkozók által kibocsátott 6 db számlát általános forgalmi adóval (a továbbiakban: áfa) növelt összegben befogadta, és ezek alapján bevallásában 32 730 940 Ft áfát helyezett levonásba.

Az adóhatóság a felperesnél 2008. július 8-tól szeptember 30-ig terjedő időszakra áfa-adónemben ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes terhére 65 462 000 Ft áfa-adókülönbözetet írt elő, amelyből 52 011 000 Ft-ot adóhiánynak minősített, adóbírságot nem szabott ki, késedelmi pótlékot nem számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljárt alperes a határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Érdemi döntését az új Áfa. tv. 60. § (1) és (2) bekezdéseiben, 119. § (1) bekezdésében, 120. § b) pontjában, 127. § (1) bekezdés b) pontjában, 142. § (1) bekezdés b) pontjában, (7)

bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 165–166. §-aiban foglaltakra alapította. Határozatában megállapította, hogy a felperes a vizsgált időszakban nem vallotta be, és nem fizette meg az állami költségvetés felé a 32 730 940 Ft összegű szolgáltatás igénybe vevőjét fordított adózás alapján terhelő adót, továbbá a fordított adózás törvényi előírásai miatt alakilag hiteltelen számlák birtokában 32 730 940 Ft-tal jogosulatlanul csökkentette a fizetendő adóját. Az alperes érdemi döntését a következőkkel indokolta:

A működési engedély nem minősül építési hatósági engedélynek, és nem befolyásolja az adózási módot. D. Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatala Műszaki Osztályának megkeresésére adott válasza szerint a határozatokkal érintett számlákon feltüntetett gépészeti, kivitelezési illetve elektromos munkák szükségesek voltak a használatba vételi engedély kiadásához, ezek az építési engedélyköteles beruházás részét képezték. Abban az esetben, amikor egy építési, szerelési vagy egyéb szerelési munka olyan beruházás során valósul meg, amely ingatlan létrehozására, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányul és e tevékenység építési hatósági engedélyköteles, akkor fordított adózás alá esik akkor is, ha maga a konkrét építőipari szolgáltatás nem építési engedélyköteles, illetve azt nem az építési engedély jogosultja rendeli meg. Fordított adózás szerinti szolgáltatások igénybevétele esetén is helye van a fizetendő adó levonásának, de annak az a feltétele, hogy az adóalany rendelkezésére álljon nevére szóló áthárított, százalékértéket nem tartalmazó fizetendő adó összegszerű meghatározásához szükséges számla, ilyennel azonban a felperes nem rendelkezett.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és az általa megfizetett adókülönbözet visszatérítését kérte késedelmi kamatokkal együtt. Hivatkozott a alperesi határozat megalapozatlan voltára, az új Áfa. tv. 142. §-ának téves értelmezésére és alkalmazására. Kifejtette, hogy az általa elvégeztetett építési, szerelési munkák nem voltak építési hatósági engedélykötelesek, és az általa megbízott kivitelezők az építtető felé sem nyújtottak ilyen jellegű szolgáltatásokat. Az alperes tévesen állapította meg, hogy az általa megrendelt munkák az ideiglenes használatba vételi engedély kiadásának feltételét képezték volna, ezekre nem kellett alkalmazni a fordított adózás szabályait. Sérelmezte, hogy a vitatott számlák áfa-tartalmát az alperesi határozat értelmében kétszeresen kell megfizetnie, mégpedig oly módon, hogy egyszer sem válik levonásra jogosulttá. A Von Colson és Bockemühl ügyben kifejtett bírósági jogértelmezésre figyelemmel azt hangsúlyozta, hogy az alperes köteles lett volna a fordított adózás során az ebből eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonható adóként történő megállapítására is, de nem így járt el, ezért terhére az adóhiánynak minősülő adókülönbözetet 32 731 000 Ft-tal magasabb összegben írta elő.

A megyei bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította.

Jogi álláspontja a következő volt:

Az ingatlan létrehozatalára irányuló építési, szerelési, és egyéb szerelési munka, mint építésügyi hatósági engedélyköteles tevékenység a Központ, mint épületkomplexum létrehozására irányuló építési tevékenységekben testesült meg. A Központon belüli üzlethelyiségek azonban egyfajta önálló életet éltek amiatt, hogy magának az üzlethelyiségnek a konkrét kialakítására nem az építtető, hanem a bérlő volt jogosult és kötelezett, ezért a Központ – az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjának alkalmazása

szempontjából – mint építési hatósági engedélyköteles építési, szerelési munka már az ideiglenes használatba vételi engedélyezési eljárást megelőzően megvalósult. Az egyes üzlethelyiségek belső építészeti kialakulása már nem tartozott ehhez, az ezekre vonatkozó engedélyezési eljárás teljes mértékben elvált az építési, illetőleg használatba vételi engedélyezési eljárástól.

Alperes tévesen alapította jogi álláspontját az építésügyi hatóság megkeresésre adott válaszára. Az ideiglenes használatba vételi engedélyből ugyanis az állapítható meg, hogy a bérelt üzletek kialakítása ebben az időpontban éppen a felperes által megrendelt munkálatok elvégzése tekintetében korántsem volt teljes, az ideiglenes használatba vételi engedély mégis kiadásra került.

A felperes által bérelt üzlethelyiség belső építészeti munkáit nem lehet olyan építési munkálatoknak minősíteni, amelyek fordított adózás alá esnének, mert ezek nem voltak építési engedélykötelesek, és a Központ, mint épületkomplexum megvalósulásához sem voltak közvetlenül szükségesek, a Központot (épületkomplexumot) már az egyes konkrét üzlethelyiségek kialakítása előtt megvalósultnak kell tekinteni.

Alperes szem elől tévesztette az új Áfa. tv. szabályozási rendszerének célját is, mert egy jogértelmezésnek nem lehet az a következménye, hogy az egyenes vagy fordított adózást rosszul megválasztó személy adózási jogai a levonással kapcsolatban megszűnjenek. Az adózási mód megválasztásával kapcsolatos adózói tévedést nem a jog elvonásával, hanem mulasztási bírsággal kell szankcionálni. A felperes ugyanakkor alaptalanul kérte a kamatokkal történő visszafizetésre kötelezést, mivel ilyen tárgyú döntés meghozatalára nem terjed ki a bíróság hatásköre.

Az új eljárás során az adóhatóságnak figyelemmel kell lennie arra, hogy a felperes által megrendelt munkálatok egyenes adózás alá esnek, és ennek figyelembevételével kell döntenie a felperes által bevallott, megfizetett, visszaigényelt áfa összegszerűsége tárgyában is.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének teljes körű elutasítását. Vitatta a megyei bíróság ítéletében megállapított tényállást, téves ténybeli és jogkövetkeztetésekre hivatkozott, kifejtette, hogy az ítéleti döntés nem felel meg az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltaknak. Érvelése szerint minden építési, szerelési és egyéb szerelési munka, amelyre az ingatlan építési engedélye kiterjed, vagyis, amely elvégzése a használatba vételi engedély kiadásának feltétele az fordítottan adózik még akkor is, ha a konkrét építőipari szolgáltatást nem az építési engedély jogosultja rendeli meg. Azt, hogy egy adott építőipari szolgáltatás részét képezi-e az engedélyköteles beruházásnak, az építési engedélyt kiállító hatóság tájékoztatása alapján kell megállapítani. A megyei bíróság építési hatósági szempontból is tévesen állapította meg, hogy a felperes által bérelt területen végzett kivitelezési munkák már nem voltak szükségesek az épületkomplexum megvalósulásához, és tévesen tulajdonított jelentőséget a bérleti szerződés időpontjának, továbbá az építési engedélyben előírt feladatok körébe tartozó szolgáltatásokat konkrétan megrendelő személyének is. A felperes által 2008. július és augusztus hónapban igénybe vett szolgáltatások még az épületkomplexum építési engedély köteles kivitelezésének a részét képezték, ezért az adót a szolgáltatás igénybe vevőjének, azaz a felperesnek kellett volna megfizetnie a fordított adózás szabályaira figyelemmel.

A felülvizsgálati kérelem részben és az alábbiak szerint alapos:

Az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdésének b) pontja akként rendelkezik, 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 – ide értve 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 előzetesen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának”.

Az új Áfa. tv. 142. § (7) bekezdése kimondja, hogy az (1) bekezdés alkalmazása esetében a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó, illetőleg 83. §-ban meghatározott százalékérték nem szerepel.

Az új Áfa. tv. nem határozza meg az ingatlan forgalmát, ezért ez alatt a Ptk. szerinti ingatlant kell érteni. Mivel a Ptk. e körben csak a földről és épületről tesz említést, továbbá 686. §-ában rögzíti, hogy a Ptk. épületekre vonatkozó rendelkezéseit más építményekre megfelelően alkalmazni kell az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény 2. § 8) pontja szerinti fogalom meghatározás az irányadó. Ez utóbbi szerint építménynek minősül az építési tevékenységgel létre hozott, illetve késztermékként az építési helyszínre szállított – rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára készültségi fokára, és kiterjedésére tekintet nélkül – minden olyan helyhez kötött műszaki alkotás, amely a terepszint a víz vagy azok alatti talaj illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre. Az építményhez tartoznak annak rendeltetésszerű és biztonságos használatához, működéséhez, működtetéséhez szükséges alapvető műszaki és technológiai berendezések is.

Az új Áfa. tv. 2008. május 1-jétől hatályos 142. § (1) bekezdés b) pontjából következően tehát ahhoz, hogy egy ingatlanhoz, építményhez kapcsolódó szolgáltatás fordított adózás alá essen, az ingatlan, építmény létrehozására, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltozására kell irányulnia, építési-, szerelési és egyéb szerelési tartalmú munkának kell lennie. Az egyéb szerelési munkába beletartoznak azok a szolgáltatások is, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a fel-, át- vagy beépíteni kívánt ingatlan (építmény) a rendeltetésszerű használatra alkalmas legyen. (pl. villanyszerelés, víz-, gáz-fűtésszerelés stb.) Az építési tartalmú szolgáltatások körébe továbbá klasszikusan beletartozik a kőműves munka, a burkolás és minden olyan, ami kifejezetten az ingatlan vagy annak egy része, helyisége rendeltetésszerű működtetésére, az ingatlan (építmény) készre építésére irányul. (pl. festés… stb.)

Az ingatlanhoz kapcsolódó építési – szerelési és egyéb szerelési munka akkor esik fordított adózás alá a törvényhely értelmében, ha az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles. Ebből következően amennyiben olyan engedélyköteles tevékenységről van szó, amelyhez építési, bontási tartalmú engedély kiadása szükséges, akkor az annak során kifejtett építési-, szerelési és egyéb szerelési munkával megvalósuló szolgáltatás fordított adózás alá tartozik, és nemcsak az építési engedély birtokosa és a vele szerződéses kapcsolatban álló felek közötti relációban áll fenn a fordított adózás. Az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja ugyanis kizárólag a szolgáltatás jellegére tekintettel rendeli el a fordított adózás alkalmazását, függetlenül attól, hogy az adott szolgáltatás mely szereplők, azaz az építési engedéllyel rendelkező adóalany és a vele közvetlenül jogviszonyban állók vagy egyéb további résztvevők között teljesül. Ezért ha a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szereplővel áll szerződéses jogviszonyban, aki az építési engedély jogosultja, de olyan ingatlan (építmény) létrehozatalára, bővítésére, átalakítására,

vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési, szerelési és egyéb szerelési munkát végez, amely építési hatósági engedélyköteles beruházás illetve munkálatok során teljesül, akkor a szolgáltatás az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja szerint minősül, tehát fordítottan adózik.

Az előzőekben ismertetettekre figyelemmel az új Áfa. tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjának törvényi tényállásából nem vonható le olyan következtetés, hogy magának a konkrét építési-szerelési vagy egyéb szerelési szolgáltatásnak kell engedélykötelesnek lennie, mivel a törvény úgy fogalmaz, hogy fordított adózás alá esik „a szolgáltatás nyújtásának minősülő építési-, szerelési és egyéb szerelési munka, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására – ide értve az ingatlan bontással történő megszüntetését – irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles". E szabályozás szerint tehát az a törvényi feltétel, hogy olyan ingatlan (építmény) létrehozatala, bővítése, átalakítása, megváltoztatása során teljesüljön az adott szolgáltatás, amely létrehozatal, bővítés, átalakítás, vagy egyéb megváltoztatás engedélyköteles.

A kifejtettekből következően az alperes alappal hivatkozott arra, hogy nem annak van jelentősége, hogy a számla szerinti építési szerelési munka önmagában építési engedélyezési kötelezettség alá esik-e vagy sem, hanem annak, hogy mely építőipari munkákat foglalja magában az építési engedélykötelezettséggel érintett beruházás, és nincs döntő jelentősége annak, hogy a konkrét építőipari szolgáltatást nem az építési engedély jogosultja rendelte meg.

Az alperes az építési engedélyt kiadó hatóság tájékoztatása alapján helytállóan állapította meg, hogy jelen ügyben vitatott építőipari szolgáltatások az engedélyköteles beruházás részét képezték.

Rögzíti a Legfelsőbb Bíróság továbbá azt is a Pp. 275. § (1) bekezdése alapján eljárva az iratoknak megfelelően, hogy a felperes által megrendelt, 2008. július és augusztus hónapokban elvégzett szolgáltatások (padlóburkolatok kiépítése, falburkolatok készítése, ajtók és üvegfalak beépítése, téglafal, gipszkarton és vasbeton felületek festése, pihenő és előterek burkolása, vakolat alatti felület dugaszoló aljzat és felületi szoros kapcsoló beépítése, vakolat alatti mozgásérzékelő kiépítése, energia és adattovábbító kábelek kiépítése, mérőkészülékek és transzformátorok beépítése, dugaljak, kapcsolók, elosztók, összekötő dobozok, világítótestek beépítése, tűzvédelmi szigetelés, légvezeték védelem megvalósítása, szelepes lapradiátor, fűtőtest, termosztátfej beépítése) beletartoztak a Központ építésére kiadott építési engedélyben meghatározott munkák körébe, és szükségesek voltak a 2008 november 6-i ideiglenes használatba vételi engedély kiadásához, részét képezték az ingatlan engedélyköteles létrehozására irányuló beruházásnak, mint építőipari szolgáltatások.

A Legfelsőbb Bíróság tehát nem osztja a megyei bíróság azon jogi álláspontját, mely szerint a perben vitatott számlák szerinti építési munkálatokra az egyenes adózás szabályait kell alkalmazni.

Egyetért ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság jogi álláspontjával a tekintetben, hogy jelen ügyben az adózó tévedése nem vezethet adólevonási jogának elenyészéséhez a következők miatt:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös – hozzáadottértékadó-rendszer, egységes adóalap meghatározásról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvből, és az annak helyébe lépett – közös – hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv szabályaiból, és az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) ítélkezési gyakorlatából következően az érintett adóalanynak be kell tartania tagállam által meghatározott formai követelményeket ahhoz, hogy a HÉA (áfa) levonási jogát gyakorolhassa, de ezek nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképpen szükségesek. (Pl.: Bockemühl-ügyben hozott ítélet 50. pontja, C-392/09. számú ítélet 38. pontja). A Bíróság több ítéletében kimondta azt is, hogy az adó semlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított Áfa. (HÉA) levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha az egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (Pl.: C-95/07. és C-96/07. ügyben hozott ítélet 63. pontja, C-392/09. számú ítélet 39. pontja).
A Von Colson ügyben a Bíróság kifejtette azt a jogi álláspontját is mely szerint a nemzeti bíróságok kötelesek a közösségi jog hatályosulását biztosítani, és a nemzeti jogszabályokat a közösségi irányelvek szövegének és céljának megfelelően értelmezni. Amennyiben az adólevonási jogot korlátozó nemzeti rendelkezések nem felelnek meg az irányelvben rögzítetteknek, akkor az adóhatóság a adóalanyokkal szemben nem hivatkozhat ezekre. (C-228/05.)

Az alperes jelen ügyben – általa sem vitatottan – tudta, hogy a számlák szerinti felek között a számla szerinti gazdasági események a számlák szerinti módon végbementek, az ügyleteket a felperes adóköteles tevékenységéhez használta fel, a számlakibocsátók eleget tettek adófizetési kötelezettségüknek, és a felperes adólevonási jogának gyakorlásával az állami költségvetést nem érte kár. A felperes terhére az adókülönbözetet mégis úgy írta elő, mégpedig kizárólag formai okokra figyelemmel, hogy a felperest nem mentesítette 32 730 000 Ft áfa teher alól. Az alperes lényegében, tartalmát tekintve tartozatlan adó megfizetésre kötelezte az általa sem vitatottan jogszabályi rendelkezések téves értelmezése alapján eljáró adózót akkor, amikor terhére – a fordított adózás miatt – nemcsak adófizetési kötelezettséget írt elő, hanem a levonható áfa tekintetében is adókülönbözetet állapított meg. Az alperes a határozatába foglalt érdemi döntéssel megfosztotta a felperest attól, hogy a fordított adózásból eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonására is jogosult legyen, mivel a felperes számára – a rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan – az önellenőrzés továbbá a számlakibocsátók tekintetében a reparáció, számlahelyesbítés lehetőségei nem álltak fenn. Jelen ügyben továbbá az alperes nem vitatta azt a felperesi előadást sem, mely szerint rendelkezett minden olyan információval és okirattal, amelyek szükségesek voltak ahhoz, hogy az adóhatóság ne csak ellenőrizze, hanem meg is állapítsa a határozatokkal érintett ügyletek és számlák kapcsán az áfa fizetési kötelezettséget, az áfa levonási jogosultságot, továbbá ezek összegszerűségét is. Ennél fogva jelen ügyben az alperes eljárása és határozata nem felel meg a közösségi jog szabályainak, amelyek fordított adózás esetén is lehetőséget adnak az adólevonásra, és nem tesznek lehetővé olyan jogértelmezést, illetve jogalkalmazást, amilyet a perbeli esetben megállapítható tényállás kapcsán az alperes határozata tartalmaz. Ez ugyanis nem az adókülönbözet előírásánál, hanem a bírság és a késedelmi pótlék kapcsán értékelte az ügy eldöntése szempontjából releváns, előzőekben felsorolt tényeket.
A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben – eltérő indokolással – hatályában fenntartotta, mert a jogerős ítélet rendelkező része szerinti érdemi döntés törvényes [Pp. 275. § (3) bekezdése]. Az adóhatóságnak az új eljárás során figyelemmel kell lennie arra, hogy bár a számlák esetén a

fordított adózás szabályai az irányadók, nem hozható olyan érdemi döntés, amely a felperest levonási jogának gyakorlásától megfosztja, mert a levonási jog a HÉA (áfa) mechanizmusának szerves részét képezi, és fő szabály szerint nem korlátozható, célja pedig az, hogy mentesítse az adóalanyt a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA (áfa) alól (hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése, 2006/112 irányelv 167–168, 178. cikkei, 199. cikk (1) bekezdés a) pontja cikkei). Az adóhatóságnak az új eljárás során a Legfelsőbb Bíróság ítéletében kifejtettekre figyelemmel kell határoznia a perrel érintett számlák kapcsán az adójogi konzekvenciák tekintetében.

(Legf. Bír. Kfv. V. 35.411/2010.)