

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.457/2013/5.szám

A Kúria a dr. Sopov Tamás ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Schäffer Móric jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. február 20-án kelt 11.K.27.075/2013/3. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.075/2013/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság 2008. december 23-tól 2010. június 30-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó /áfa/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatát végezte felperesnél. A 2011. december 2-án kelt első fokú határozatában 1.659.000 Ft adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, ebből 1.078.000 Ft-ot minősített adóhiánynak, melynek járulékaival együttes megfizetésére kötelezte. Ezen fizetési kötelezettség a felperes által befogadott egyes számlák áfatartalma levonhatóságához, illetőleg annak megtagadásához kapcsolódott, amit azonban a felperes az eljárás további szakaszaiban már nem vitatott.

Ugyanakkor vizsgálta a hatóság a felperes értékesítéseivel kapcsolatos számlákat is, köztük a felperes által kiállított több üzemeltetési díjat tartalmazó számlát, melynek befogadója a ... Közalapítvány (továbbiakban: Közalapítvány) volt. A tényállás feltárása során a hatóság nyilatkoztatta a felperes képviselőjét, áttanulmányozta a felperes és a Közalapítvány között létrejött bérleti és üzemeltetési szerződéseket, melyek tartamát összevetve

megállapította, hogy a felperesi Zrt. az üzemeltetési szerződésben ugyanazon feladatokat, kötelezettségeket vállalta, mint amelyek teljesítésére, elvégzésére a bérleti szerződésben foglaltak alapján is köteles volt.

A felperes bérbe vette a Közalapítvány tulajdonában álló ingatlanokat, vállalta a területek gondozását, művelését, lényegében az üzemeltetést, míg az azonos napon kötött üzemeltetési szerződésben a Közalapítvány ugyancsak megbízta a felperesi Zrt-t a Közalapítvány területeinek üzemeltetésével. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdésére hivatkozva a hatóság a szerződések tartalmát úgy minősítette, hogy az üzemeltetési szerződés színlelt, azaz semmis, annak ugyanis nem volt ésszerű gazdasági indoka. Ugyanakkor a fizetendő adó tekintetében az adóhatóság megállapítást nem tett hivatkozva az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 2. § a) pontjára, 55. § (1)-(2) bekezdésére, 56. §-ára, 138. §-ra, 147. § (1) bekezdésében foglaltakra. Nem fogadta el a hatóság a felperes azon érvelését, amely a Zrt. létrehozásának gazdasági indokait és a Közalapítvánnyal való együttműködés részleteit - benne a megkötött szerződéseket - taglalta, amely lényegében három megállapodást jelentett: egy kezelői, egy bérleti és egy üzemeltetői szerződést.

A fellebbezés nyomán eljáró alperes 3564885586 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Az adóhivatal a szerződéseket adójogi szempontból minősítette, ami a szerződő felek közötti polgári jogviszonyt nem befolyásolta. Az üzemeltetési szerződés gazdasági ésszerűsége nem volt megállapítható, csupán annyi többleteleme van, hogy a Közalapítvány a felperes által egyébként is elvégzendő feladatokért még üzemeltetési díjat is fizet.

A felperes keresetében kizárólag azt kérte, hogy a bíróság mellőzze a határozat indokolásából az üzemeltetési szerződés színleltségére vonatkozó megállapítást. Hivatkozott a Ptk. 423. §-ára és kifejtette, hogy a bérleti szerződésnek a bérbe adott dolgot kell tartalmaznia, de annak célját nem. Tény, hogy a bérleti szerződésben a felek megjelenítették az adózó által vállalt feladatokat, az ügylet célját is, de ezt akár el is hagyhatták volna, mert ez nem lényegi tartalmi eleme a bérleti szerződésnek. Lényegi elem a bérleti díj, melyet rögzítettek, és a felperes azt kifizette. Ezzel szemben az üzemeltetési szerződés tárgya a bérbe vett dolgok hasznosítása, üzemeltetése a Közalapítvány által kitűzött környezet- és természetvédelmi célok szolgálata. Ebben az atipikus szerződésben - ami a vállalkozáshoz áll közel - kellett a szerződés lényegi tartalmi elemei között megjeleníteni a tevékenységet és díjat. Ezért a bérleti és üzemeltetési szerződést tehát nem lehet egybemosni, mindkettő érvényes szerződés. A felperesi társaságot éppen egy korábbi adóvizsgálat megállapítása

nyomán hozták létre, ugyanis a hatóság nem fogadta el a Közalapítványt működtető szervezetnek, ezért a Közalapítvány úgy döntött, hogy nonprofit szervezetet hoz létre és vele köti meg az üzemeltetési szerződést. A civil tevékenység ezáltal nem keveredik a gazdaságival.

A Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletével a keresetnek helyt adott, az alperesi határozat indokolását megváltoztatta, és mellőzte az üzemeltetési szerződés színleltségére vonatkozó megállapítást. A tényállás megállapítása során elemezte a felek között létrejött szerződések lényegét. A kezelői szerződés a ... Naturpark területén természetgazdálkodási, oktatási, turisztikai és adminisztrációs feladatokkal bízta meg a felperest, ezért ellenértéket nem kötöttek ki. A bérleti szerződés ingó és ingatlan vagyontárgyak és állatok, objektumok bérbe vételét jelentette pontosan felsorolt lista szerint természetvédelmi feladatok érdekében, évi 20.000.000 Ft + Áfa bérleti díjért. Az üzemeltetési szerződés pedig a Közalapítvány tulajdonában álló vagyontárgyak, eszközök fenntartását, kezelését, működtetését foglalta magában természetvédelmi célból, évi 19.000.000 Ft + Áfa üzemeltetési díjért. Olyan többletkötelezettségeket tartalmazott ez a szerződés, mint pl. bizonyos számú alkalmazott foglalkoztatása, illetve a Közalapítvány által korábban végzett feladatok átvétele, erdei iskola működtetése. A bíróság úgy ítélte meg, hogy a felperes és a Közalapítvány kapcsolata sajátos, amely egy szükségszerűen felmerült feladatmegosztásban jelenik meg. A felperes sem klasszikus gazdálkodó szervezet és a megkötött bérleti szerződés sem az, ugyanis a szerződés a bérlő klasszikus bérlői jogosítványait korlátozza, ugyanakkor a bérleti díj erre tekintettel mégsem alacsonyabb. A többletkötelezettségek - melyek egyébként valós kötelezettségek - az üzemeltetési szerződésben jelennek meg, amely konstrukció nem tekinthető jogszabálysértőnek, így a szerződés sem színleltnek.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében kérte az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását vagy a bíróság új eljárásra kötelezését. Jogszabálysértésként az Art. 1. § (7) bekezdését és a Pp. 206. § (1) bekezdését jelölte meg. Fenntartotta a határozatában foglaltakat, tételesen és részletesen levezette, hogy a két szerződés mely pontokon azonos, esetenként szó szerint. Pl: eszközfenntartás, kivitelés, kárelhárítás, természetgazdálkodás, oktatás, erdei iskola, tudományos ismeretek, turisztika, ingatlanhasznosítás és fenntartás tekintetében, továbbá hangsúlyozta, hogy a terület speciális funkciója miatt fel sem merülhet a bérleti díj összehasonlítása más területekkel. A jogtalan előny pedig abban állt, hogy a bérleti díjat a felek áfával növelten számlázták, melyet levonásba helyeztek. Figyelmen kívül hagyta a bíróság a ... megyei Főügyészség felügyeleti eljárásban tett véleményét, mely szerint

aggályos, hogy a felperes által bérelt gépek üzemeltetési költségét a Közalapítvány fizeti, illetve azzal, hogy mind a felperes, mind a Közalapítvány lát el természetvédelmi feladatokat is, nem határolható el egyértelműen, hogy az általuk kibocsátott számlák alapján melyik végez tényleges tevékenységet.

A felperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az Art. 1. § (7) bekezdése szerint: „A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.”

A Pp. 206. § (1) bekezdés alapján: „A bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.”

A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy az adóhatóság jogerős határozatában fizetési kötelezettséget is megállapított a felperes terhére, ezt azonban a felperes nem vitatta. A keresete kizárólag a határozat indokolási része ellen irányult. Nem fogadta el, hogy - a bérleti szerződés és az üzemeltetési szerződés kontextusában - színlelttség állna fenn.

A Kúria e körben egyetért azzal, hogy a két szerződésben van átfedés, és az is tény, hogy ez adott esetben szó szerinti egyezést mutat. Ugyanakkor eltérés is van, ami megjelenik többletfeladatokban és az üzemeltetési díjban. Mindezek alapján azt ugyan lehet állítani, hogy a két szerződés megkötése szükségessége megkérdőjelezhető, de azt nem, hogy az üzemeltetési szerződés színlelt volt és ezáltal semmis, ez ugyanis nem bizonyított. Új elemet is behozott az alperes a felülvizsgálati kérelmébe, ami az adókiadátszással kapcsolatos, ez azonban nem vizsgálható már a felülvizsgálati eljárásban, ugyanis a határozat maga nem hivatkozott rá.

Helyesen állapította meg az első fokú bíróság, hogy a felperes rávilágított a szerződések hátterére, magyarázatot adott azok megkötése okára. Az eset összes körülményei alapján tehát a semmisségre vezető színleltség adójogi szempontból sem állapítható meg. Megjegyzi a Kúria, hogy az említett ügyészégi vélemény - mint más szerv kompetenciájába tartozó vizsgálat megállapítása - jelen perben az első fokú jogerős ítéletet nem teszi jogszabálysértővé.

Rögzíti továbbá a Kúria, hogy felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésnek nincs helye, csak kivételesen abban az esetben, ha az első fokú bíróság által megállapított ítélet iratellenes, okszerűtlen, logikátlan. Ez azonban az első fokú ítélet indokolásából nem állapítható meg.

Ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. március 20.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró