

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.019/2013/7.szám

A Kúria az ügyvéd által képviselt felperesnek a 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 Törvényszék 2012. szeptember 17. napján kelt 8.K.22.012/2011/14. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 15. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Székesfehérvári Törvényszék 8.K.22.012/2011/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 88.400 (nyolcvannyolcezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a 2007. június 13.-2009. december 31. közötti időszakra bevallások utólagos vizsgálatát végezte a felperesnél, amelynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére 3.008.000 Ft folyószámlát nem érintő adókülönbözetnek minősülő következő időszakra átvihető követelést állapított meg. Felhívta a felperest a 2009. IV. negyedévet követő időszakra vonatkozó változások önellenőrzéssel történő helyesbítésére, mivel 2009. IV. negyedév végén 1.676.000 Ft összegű következő időszakra átvihető felperesi követelés keletkezett, amely összeget a vizsgált időszakot követő önellenőrzés keretében módosítani kell. Az indoklásban többek között rögzítette, hogy a felperes a N. G. Kft. (a továbbiakban: Kft.1) a D.Sportegyesület (a továbbiakban: Egyesület) és a D. F. K. Kft. (a továbbiakban: Kft.2) részére

ingatlanokat adott bérbe berendezési tárgyakkal együtt, a bérleti díjakat nem osztotta meg adómentes ingatlan, és adóköteles berendezési tárgyak bérleti díjára. Az ingatlan felszerelési tárgyainak bérbeadása áfa köteles, adómentesnek csak az ingatlan bérbeadása minősül. Még az ingatlannal tartósan egyesített tárgyak esetén is külön kell választani az ingatlan és a berendezés bérbeadását. A felperes észrevételéhez csatolt, az állami adóhatóság által kiadott szakmai vélemény konkrét ügyre vonatkozik, nem jelen eset kapcsán került kibocsátásra. Az elsőfokú hatóság a berendezési tárgyak bérleti díját becsléssel állapította meg, a kapcsolódó áfa 2009. III. negyedévére 54.000 Ft, IV. negyedévére 356.000 Ft.

Az elsőfokú hatóság rögzítette, hogy a felperes a D., B. tér 3. szám alatti épületben felszerelt és hitelesített mérőekkel igazolt fogyasztást a szolgáltatók számláira figyelemmel megfizette, az ingatlanrészek bérbeadásához kapcsolódó továbbszámolt közüzemi díjak körében áfát vont le. A bérbe adott ingatlanrészekhez kapcsolódó közüzemi díjak tekintetében a felperest adólevonási jog nem illette meg, ennek ellenére a befogadott számlák áfa tartalmát a megosztás módszerének mellőzésével a felperes teljes egészében levonta. Erre figyelemmel a hatóság a felperes terhére 2009. II., III. és IV. negyedévre összesen 1.137.000 Ft áfa különbözetet állapított meg.

Az alperes a 2011. szeptember 5. napján kelt 3767408658. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta 875.000 Ft törlése mellett oly módon, hogy a felperes javára 2009. IV. negyedévre 875.000 Ft adókülönbözetet állapított meg. Erre tekintettel a felperes terhére megállapított adókülönbözet összege 2.133.000 Ft, melynek teljes összege a következő időszakra átvihető követelés, folyószámlát nem érintő tétel. Felhívta a felperest a 2009. IV. negyedévet követő időszakra vonatkozó változások önellenőrzéssel történő helyesbítésére.

Az indoklásban rögzítette, hogy az ingatlan felszerelési tárgyainak bérbeadása adóköteles. Az ingatlantól függetlenül, önálló megítélés alá eső berendezési tárgyak bérbeadását az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) nem nevesíti az adómentes szolgáltatások között, ezért az áfaköteles szolgáltatásnak minősül. A számlázott bérleti díjból a berendezési tárgyak díjának megállapítására alkalmazott becslés feltételei fennálltak, az elsőfokú határozatban ismertetett módszer helyes volt.

A bérbeadáshoz beszerzett közüzemi díjak után az áfa elkülöníthető, hiszen azok mérőóra alapján kerültek kiszámlázásra a bérbevevők felé. Ilyen esetben nincs helye az Áfa tv. 5. számú melléklet alkalmazásának, ezért az elkülönítésre vonatkozó hatósági álláspont jogszerű. A felperes azonban a fellebbezéséhez csatolta a főkönyvi karton kivonatát, amelyből megállapíthatóan az arányszám alapulvételével éves szinten, göngyölített adatokkal számolva

875.000 Ft le nem vont áfát vett figyelembe. Az elsőfokú adóhatóság az adókülönbözetet a felperes bevallásában szereplő azon adathoz képest határozta meg, amely alapján a felperes a teljes előzetesen felszámított adót levonásba helyezte. Azaz nem vette figyelembe, hogy a felperes a teljes előzetesen felszámított adó összegéből arányosítással 875.000 Ft-ot nem helyezett levonásba. Az elsőfokú hatóság akkor járt volna el helyesen, ha az adókülönbözetet a felperes által ténylegesen levonásba helyezett adóhoz képest számította volna ki. A megváltoztatás indoka az volt, hogy az alperes elfogadta a fellebbezésben írtakat és csatolt dokumentumokat, ezért került az adókülönbözet összege 875.000 Ft-tal csökkentésre.

A felperes keresetlevelében kifejtette, hogy egyrészt az adóhatóság nem megfelelően értelmezte az Áfa tv. 86. § (2) bekezdés c) pontját, a szerződések alapján egyértelmű, hogy a felek akarata ingatlan bérbeadására irányult. Az ingatlan rendeltetésszerű használatát lehetővé tévő berendezési tárgyak után akkor kellene áfát felszámítani, amennyiben a szerződéses akarat ingók bérbeadására irányulna és az ingatlan használata volna a járulékos tényezője ennek. Ezt meghaladóan a becslés feltételei nem állnak fenn, a határozatból nem derül ki a becslés módszere, annak menetét a jegyzőkönyv vonatkozó melléklete nem tartalmazza. Iratellenes az elsőfokú határozat azon megállapítása, hogy a felperes a közművek tekintetében a teljes áfát levonásba helyezte, nem alkalmazott arányosítást. 875.000 Ft áfa nem került levonásra, ugyanakkor az alperes számítási módja jogszabályellenes, nem megfelelő szakmai megoldás, hogy a másodfokú hatóság becsül és elfogadja egy általa jogszerűtlennek minősített számítás eredményét.

A törvényszék jogerős ítéletével a keresetet elutasította. A bérbeadás körében hivatkozott az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés 1) pontjára, 86. § (2) bekezdés c) pontjára, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108. § (1), (2), (5) bekezdésére. A fenti rendelkezések összevetéséből megállapította, hogy amennyiben az adóalany a bérleti szerződésben foglaltak alapján nem csak az ingatlant, hanem az abban lévő gépeket is bérbe adta, úgy az ingatlannal tartósan összekötött gépek és egyéb berendezési tárgyak bérbeadása nem adómentes. Mivel a felperes arányosítást és megosztást nem alkalmazott, jogszerű volt az Art. 108. §-a szerinti becslés alkalmazása. Az elsőfokú hatóság részletes magyarázatot adott arra, hogy a bérelt helyiségekben lévő berendezési tárgyak bérleti díját a felperes által rendelkezésre bocsátott adatok felhasználásával hogyan becsülte. A becslés módszerével és eredményével a törvényszék egyetértett, azt jogszerűnek ítélte.

A közműszámlákhoz kapcsolódó arányosítás körében a bíróság kifejtette, hogy jogszerű azon hatósági döntés, mely a 2009. IV. negyedévi 1.676.000 Ft következő időszakra átvihető követelést

csökkentette a le nem vont 875.000 Ft-tal és azt 801.000 Ft-ban határozta meg. A le nem vont áfa 875.000 Ft-os összegét a felperes közölte.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokon eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Álláspontja szerint a bérbeadások tekintetében a törvényszék nem megfelelően értelmezte az Áfa tv. 86. § (2) bekezdés c) pontját, a felek akarata ingatlan bérbeadására irányult. A bérbe adott ingatlanokban voltak olyan berendezési tárgyak, melyek nem minősülnek tartósan összekötött gépnek, illetve berendezésnek, így azok tekintetében áfa felszámítására nincs mód. Sem az alperes, sem a bíróság nem vizsgálta azt, hogy a berendezések mennyiben minősülnek ingatlannal tartósan összekötöttnek. Ezt az álláspontot támasztja alá a jegyzőkönyvre tett észrevételhez csatolt hatósági állásfoglalás. A felperes másodlagosan vitatta a becslés módszerét, helytelen, hogy nem a bérbe adott dolgok értéke alapján, hanem az értékvesztésre figyelemmel történt a számítás, mely teljességgel életszerűtlen eredmény ad. Amennyiben a bíróság a jogalap tekintetében az alperes álláspontját fogadná el, úgy a felperes kérte a 2012. március 27. napján kelt előkészítő iratban levezetett számítások elfogadását. A határozat ebben a vonatkozásban sérti az Art. 97. § (4) és (6) bekezdését és 108. §-át.

Az ítélet 3. oldalának ötödik bekezdésében tett azon megállapítás iratellenes, hogy a felperes a teljes közművekre vonatkozó áfát levonásba helyezte. Csatolásra kerültek azon okiratok, amelyekre figyelemmel megállapítható az áfa megosztásának ténye, ezt azonban sem az adóhatóság, sem a bíróság nem vette figyelembe. Sérült az Áfa tv. 123. § (3) bekezdése, mivel az Áfa tv. 5. számú mellékletének alkalmazására jogszerűen került sor.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275. § (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok ismeretében dönt. A bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

A felülvizsgálati bíróságnak abban kell döntenie, hogy egyrészt az ingó berendezési tárgyak bérbeadása áfa köteles-e, és amennyiben igen, úgy az áfa összegét az adóhatóság megfelelő módszerrel becsülte, avagy nem. Másrészt a közműszámlákhoz kapcsolódóan

megtörtént-e az előzetesen felszámított adó megosztása és annak módszere mennyiben megfelelő az Áfa tv. 123. § (1), (3) bekezdésére, és 5. számú mellékletére figyelemmel.

Az Áfa tv. 86. és 87. §-a határozza meg az adó alóli mentesség körét a tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel. A 86. § (1) bekezdés 1) pontja szerint mentes az adó alól az ingatlan (ingatlanrész) bérbeadása, haszonbérbe adása. A 86. § (2) bekezdés c) pontja értelmében az (1) bekezdés 1) pontja nem alkalmazható az ingatlannal tartósan összekötött gép, egyéb berendezés bérbeadására. A felek által nem vitatottan a felperes 2009-ben bérbe adott egy kávézót és éttermet a Kft.1-nek, egy sportterületet az Egyesületnek és egy fitness termet a Kft.2-nek. Mindhárom ingatlan bérbeadása ingó berendezésekkel együtt - asztalok, székek, fitness gépek stb. - történt. Az elsőfokú adóhatóság érvelése szerint az ingatlan felszerelési tárgyainak bérbeadása adóköteles nemcsak akkor, ha azok az ingatlannal tartósan egyesítettek, hanem ennek hiányában is, mivel az Áfa tv. az önálló megítélés alá eső berendezési tárgyak bérbeadását nem nevesíti az adómentes szolgáltatások között. (elsőfokú határozat 5. oldal). Az alperes osztotta a fenti jogértelmezést határozata 6. oldalán. A törvényszék ítéletében csak arra tért ki, hogy az ingatlannal tartósan összekötött gépek, egyéb berendezési tárgyak bérbeadása nem adómentes, azonban a fent írtaknak megfelelően az adóhatósági megállapítás elsődlegesen nem erre irányult.

A Kúria hangsúlyozza, hogy az ingatlannal nem tartósan összekötött berendezési tárgyak bérbeadása nem áfamentes, ilyen mentességet az Áfa tv. 86. és 87. §-a nem tartalmaz. Az ingatlan (ingatlanrész) bérbeadásának adómentessége nem terjed ki a szintén bérbeadott ingóságokra.

Az adóhatósági jegyzőkönyvre tett észrevételhez csatolt adóhatósági állásfoglalás szakmai véleménynek minősül, kötelező jogi erővel nem bír.

Az alperes jogszerűen járt el, amikor a számlázott bérleti díjból a berendezési tárgyak bérleti díjának megállapítására az Art. 108. § (3) bekezdés b) pontjára figyelemmel becslést alkalmazott. A becslés módszerét a felperes keresetében vitatta, a 7. alszámú iratában jelölt meg egy megfelelőbbnek tartott számítási módszert, melynek elfogadását kérte. A felperest terhelte annak bizonyítása, hogy az alperes által alkalmazott becslési módszer nem megfelelő, a felperes álláspontját igazságügyi szakértői vélemény beszerzésével tudta volna bizonyítani, szakértő kirendelésére azonban indítvány nem tett. A bizonyítatlanság a felperes terhére esik, az elsőfokú bíróság jogszerűen így állapította meg a becslés módszerének megfelelőségét.

Az Áfa tv. 123. § (1) bekezdése kimondja, hogy akkor, ha az adóalany egyaránt teljesít a 120. és 121. § szerint adólevonásra

jogosító termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást, és arra nem jogosító termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást, az előzetesen felszámított adó kizárólag az adólevonásra jogosító termékértékesítésének, szolgáltatásnyújtásának betudható részében vonható le.

A 123. § (3) bekezdése szerint abban az esetben, ha a termék, szolgáltatás természete, illetőleg a használat, egyéb módon történő hasznosítás jellege folytán az előzetesen felszámított adó megosztása a tételes elkülönítés szabályai szerint nem végezhető el, az adóalany a megosztást más, az (1) bekezdésben említett követelményt kielégítő szabályok szerint is elvégezheti. Ennek hiányában a tételes elkülönítés szabályai szerint meg nem osztható előzetesen felszámított adót az 5. számú mellékletben meghatározott számítási módszer alkalmazásával kell arányosan megosztani.

Az Áfa 123. § (1) bekezdésére figyelemmel az előzetesen felszámított adó kizárólag adólevonásra jogosító termékértékesítésnek, szolgáltatás nyújtásnak betudható részében vonható le. Az elsőfokú hatóság határozatában azt rögzítette, hogy a felperes a közüzemi díjakra felszámított áfát nem osztotta meg, azt teljes egészében levonásba helyezte. Az elsőfokú adóhatóság nem vette figyelembe, hogy a felperes a teljes előzetesen felszámított adó összegéből arányosítással 875.000 Ft-ot nem helyezett levonásba. Ezért került sor az adókülönbözlet csökkentésére a másodfokú eljárásban. A fentieket a törvényszék ítélete 7. oldalán tényként állapította meg azzal, hogy a le nem vont áfa összegét maga a felperes jelölte meg 875.000 Ft-ban.

Nem tévesztendő a felperes azon előadása, hogy az áfa megosztását sem az adóhatóság, sem a bíróság nem vette figyelembe, ezzel ellentétesen a fent kifejtetteknek megfelelően a megosztás értékelése mind az adóhatóság, mind a törvényszék részéről megtörtént.

A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése szerint eljárva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, mivel az a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg.

A Pp. 78. § (1) bekezdés alapulvételével a pernyertes alperes képvisellel felmerült költségének viselésére a felperes köteles.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése értelmében a pervesztes felperes tartozik viselni.

Budapest, 2014. március 24.

Dr. Sperka Kálmán s.k. tanácselnök, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó

bíró, Dr. Mudráné Dr. Láng Erzsébet s.k. bíró

A kiadmány hitelével:

írnok