

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.678/2013/14.szám

A Kúria a Szabó és Szomor Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Sz. Szabó Sándor ügyvéd, által képviselt felperesnek a dr. Bajusz Dániel jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 10. napján kelt 2.K.29.946/2013/9. számú ítélete ellen az alperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.29.946/2013/9. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 500.000 (ötszázezer) forint elsőfokú és 250.000 (kettőszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2005. szeptember 29-én megállapodást (Megállapodás) kötött az Állami Közúti-, Műszaki és Információs Kht.-vel (ÁKMI) a 4/1999. (II.12.) KHVM rendelet (Rendelet I.) alapján a túlsúlyos és túl méretes járművek közlekedéséhez szükséges közútkezelői eljárás, valamint díjfizetés tárgyában. A felperes a Megállapodásban hozzájárult ahhoz, hogy a kezelésében lévő utakra az ÁKMI adjon ki útvonal engedélyt a túlsúlyos, túlméretes járművekre, beszedje az e járművek után fizetendő, felperest megillető túlsúlydíjat. A túlsúlydíjjal a felek negyedévente számoltak el, oly módon, hogy az ÁKMI az általa beszedett összes túlsúlydíj útkezelők között történő

felosztását egy független könyvvizsgáló céggel végeztette el, majd a kimutatásban szereplő összegeket átutalta az út kezelőjének. Az ÁKMI a Megállapodás alapján negyedévente számlát állított ki a felperes felé az eljárása során felmerült adminisztrációs költségek ellentételezésére, melynek összege a túlsúlydíj 4%-a volt. A felperes a túlsúlydíjat, 2007. évben összesen 759.850.000 Ft-ot, 2008. éven 913.752.000 Ft-ot a túlsúlydíj-térítés főkönyvi számlán az egyéb bevételei között számolta el, az ÁKMI által átutalt túlsúlydíjakról azonban nem állított ki számlát, a befogadott összegek általános forgalmi adó (áfa) tartalmát nem vallotta be, nem fizette meg.

A felperes a Kincstári Vagyoni Igazgatóság (KVI) és az Útgazdálkodási és Koordinációs Igazgatóság (UKIG) között 2006. január 1-jén létrejött szerződéssel (Szerződés) felperes és a KVI között létrejött vagyonkezelői szerződést közös megegyezéssel megszüntették, és a Szerződés 2.2. pontja szerint a KVI vagyonkezelőnek az UKIG-ot jelölte ki.

2007-2008. években a felperes a Közlekedésfejlesztési Koordinációs Központtal (KKK) kötött üzemeltetési és karbantartási megállapodást (ÜK megállapodás), ennek alapján üzemeltetési és karbantartási szolgáltatásokat nyújtott a KKK-nak. Az ÜK megállapodással érintett utak vagyonkezelője az UKIG jogutód KKK volt.

Az adóhatóság a felperesnél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett 2007-2008. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően.

Az alperes a 2012. október 19. napján kelt határozatában - az indokolás kiegészítésével - helybenhagyta a revízió eredményeként hozott határozatot. Ebben a határozatban - a jelen perben keresettel vitatott körben, azaz az ellenőrzési jegyzőkönyv 3. pontjához kapcsolódóan - az alperes a következőket állapította meg: Az autópályák használatának ellenértéke elsősorban az autópályadíj, amit a Rendelet I. hatálya alá tartozóknak is meg kell fizetnie. A megengedett össztömeget, illetve megengedett legnagyobb tengelyterhelést meghaladó, a túl méretes, valamint a lánctalpas járművek és járműszerelvények ezen úthasználati szolgáltatáson túl további használati díjat (túlsúlydíjat) kötelesek fizetni, mivel a közlekedésben való jelenlétük többletköltségeket idéz elő az út kezelője részére. Ezek a járművek azzal, hogy akadályozzák a közúti forgalmat, illetve méretüknél, súlyuknál fogva jobban megterhelik és amortizálják az utakat, olyan többletköltséget, járulékos költséget okoznak, amelyek egyéb díjak felszámítását és e járművek speciális jellegéből adódóan további speciális úthasználati szolgáltatás ellenértékének felszámítását vonják maguk után. E járművek közlekedése a közútterhelési díj, túlsúlydíj

megfizetésével válik jogszerűvé, a közút használatára vonatkozó jogosultságot a jármű vezetője, üzemeltetője a közúthasználati hozzájárulás megfizetésével szerzi meg, függetlenül attól, hogy az autópályadíjat megfizette. A szolgáltatás igénybe vevője nem más, mint a Rendelet I. hatálya alá tartozó járművek vezetője, üzemeltetője, a szolgáltatás nyújtója a felperes, az ÁMKI pedig a díjak beszedéséért felelős közvetítő szerepet tölti be a jogügyletben. A közútkezelői hozzájárulás szolgáltatás ellenértékének tekintendő, az ügylet áfa köteles jogügylet. Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (rég. Áfa tv.) 3. §-ára, 8. § (1) bekezdésére, 13. § (1) bekezdésére, 16. § (1), és (11) bekezdésére, 22. § (1)-(3) bekezdéseire, 40. § (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény (új Áfa tv.) 2. §-ára, 13. § (1) bekezdésére, 55. § (1) bekezdésére, 58. § (1) bekezdésére, 65. §-ára, 138. §-ára, 259. §-ára, a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) 339. § (1) bekezdésére, a Rendelet I. 1. § (1) bekezdésére, 3. § (1) bekezdésének a), és c) pontjaira, (4) bekezdésére, 5. § (1)-(2) bekezdéseire, a 26/2009. (VI.22.) KHEM rendelet (Rendelet II.) 3. § (7) bekezdésére alapította. Mivel a Rendelet I. nem tartalmaz utalást arra, hogy a megállapított díjak az áfát tartalmazzák-e vagy sem, de az ÁMKI által a díjbeszedés megtörtént, és az úthasználóktól további utólagos díjbeszedés nem valósítható meg, a díjakat az alperes úgy tekintette, mint amelyek az áfát már tartalmazzák. A felperes terhére 2007. évre 126.642.000 Ft, 2008. évre 152.293.000 Ft áfa adókülönbséget állapított meg, amelyek összegével az adózás előtti eredményt - mivel az áfa összege is bevételként került könyvelésre - 2007. évben 126.642.000 Ft-tal, 2008. évben 152.293.000 Ft-tal csökkentette.

A felperes keresetében (az ellenőrzési jegyzőkönyv 3. pontját érintően) elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását, másodlagosan hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében azt állapította meg, hogy a túlsúlydíj a sajátos fizikai tulajdonságokkal rendelkező járművek úthasználatának ellenértéke, ami szolgáltatásnak minősül. A szolgáltatás ellenértéke a szolgáltatásnyújtó adóalany árbevétele, a szolgáltatás tartalma azonban kizárólag az ellenérték címzettjének személyéből nem állapítható meg. A felperest megillette a túlsúlydíj, de a felperes ehhez kapcsolódóan nem nyújtott olyan szolgáltatást a KKK-nak és az úthasználóknak, amelyekre tekintettel áfa adóalanyként adókötelezettsége keletkezett volna, ezért nem terhelte számla kibocsátási kötelezettség. Elfogadta a felperes jogi érvelését a tekintetben is, hogy az úthasználatot biztosító szolgáltatás nyújtója az út tulajdonosa, illetve a felperes által üzemben tartott utak tekintetében az út vagyongazdálkodója, aki 2007-2008. években nem a felperes volt. Az volt

az első fokú bíróság jogi álláspontja, hogy a kétféle díj, így a túlsúlydíj is a régi Áfa tv. és az új Áfa tv. alapján szolgáltatás ellenértéke, de e szolgáltatásokat adóalanyként nem a felperes nyújtotta a vizsgált években, ezért ezzel összefüggésben áfa adónemben adókötelezettség nem terhelte, az alperes ezzel ellentétes érdemi döntése nem jogszerű. Az alperes határozatát ezért a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339. § (1) bekezdése alapján az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte, amelyre iránymutatást adott.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Vitatta a jogerős ítéletben megállapított tényállást, az ennek alapján levont ténybeli és jogkövetkeztetéseket. Arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a régi Áfa tv. 3. §-ában, új Áfa tv. 2. §-ában foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság tévesen hagyta figyelmen kívül a Rendelet I. 3. § (1) bekezdését és a szerződéseket. Az volt a jogi álláspontja, hogy a túlsúlydíj a szolgáltatás ellenértéke, a szolgáltatást a felperes nyújtotta, ezért áfa fizetési kötelezettsége keletkezett, aminek nem tett eleget.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Érvelése szerint az elsőfokú bíróság a tényállást helyesen állapította meg, ebből az ügy érdemét érintően helyes jogkövetkeztetéseket vont le, megfelelően alkalmazta a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseket. Kifejtette, hogy a túlsúlydíj ellenében nem nyújtott olyan szolgáltatást, amelyre tekintettel áfa adóalanyként adókötelezettsége keletkezett volna.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Pp. 339/A. § --a akként rendelkezik, hogy a bíróság a közigazgatási határozatot - jogszabály eltérő rendelkezése hiányában - a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül. A közigazgatási bíráskodás funkciója a közigazgatási határozatok törvényességének ellenőrzése. Egy határozat törvényessége pedig csak úgy ítéltető meg, ha a bíróság azt a meghozatala időpontjában hatályos jogszabályokkal veti össze, illetve az eljárás megindításakor, az eljárás alapjául szolgáló tényálláshoz viszonyítva ítéli meg. Az idő múlása, a jogszabályok módosulása és a körülmények változása nem tehet egy határozatot jogszerűvé vagy jogsértővé. Mindezek miatt az ügy érdemi eldöntésénél nem vehetők figyelembe azok a felperes által hivatkozott jogszabályi rendelkezések, amelyek a revízióval, alperesi határozattal érintett időszakot követően kerültek meghozatalra.

A per tárgyát képező túlsúlydíjat a Rendelet I. a közúti közlekedésről szóló 1988. évi I. törvény (Kkt.) 15.§ (1) bekezdése szerinti felhatalmazás alapján szabályozza. A Kkt. 15.§ (1) bekezdésének, a Rendelet I. 3.§ (1) bekezdés c) pontjának és (4) bekezdésének, 5.§ (1)-(2) bekezdéseinek a perrel érintett időszakban díjakra jogosult és kötelezettséggel terhelt címzettje a közútkezelő. Kiemeli e

körben a Kúria, hogy a felperesi érveléssel és a jogerős ítéleti megállapítással szemben, e jogszabályhelyek kifejezetten tartalmazzák, hogy „A közútkezelői hozzájárulás iránti kérelem benyújtásakor a szolgáltatás költségeivel arányban álló díjat kell a hozzájárulás kiadására jogosult szervezet részére fizetni”, és azt is, hogy „a közútkezelők által kezelt közutak” esetén illeti meg a díj a kezelőt. A vagyongazdálkodó e jogszabályokban nem szerepel, rá adóköteles szolgáltatásnyújtást nem telepít a Rendelet I. Az eljárási díj (Rendelet I. 3.§ (4) bekezdése) és a túlsúlydíj (Rendelet I. 5.§ (1) bekezdése) egymással összefügg, és az első fokú bíróság azt helytállóan állapította meg, hogy ezeket egységesen áfa köteles szolgáltatásnyújtás ellenértékének kell kezelni (jogerős ítélet 5. oldala, 6. oldal 1. bekezdése). Tévesen hagyta azonban figyelmen kívül, hogy a Rendelet I. előzőekben nevesített rendelkezései szerint mindkettőt a közútkezelőnek, azaz a felperes, mint közútkezelő részére kell megfizetni és ez az 5.§ (2) bekezdése értelmében őt illeti meg végleges jelleggel. A felperes a Megállapodást is a Rendelet I. alapján és ezzel összhangban állóan kötötte meg, ebben a felek hivatkoznak a Rendelet I. 5.§ (2) bekezdésére. Az Ük megállapodás pedig, tekintettel arra, hogy ez egy üzemeltetési és karbantartási megállapodás, a perbeli jogvita eldöntése szempontjából nem releváns. Meg kell ugyanakkor jegyezni ennek kapcsán azt, hogy ez is azt tartalmazza, hogy a felperes az utak „közútkezelője”, tehát az a tény, hogy 2007-2008. években a vagyongazdálkodó jog már nem a felperest illette meg, a rá vonatkozó jogszabályok és az ezekkel összhangban álló megállapodások értelmében a közútkezelői feladatait és kötelezettségeit nem érintette. A rendelkezésre álló adatok szerint az ÁKMI szerepe pedig a Megállapodás alapján is csak a díjak beszedésére terjed ki. A felperes, a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján eljárva, a perben sem csatolt be olyan szerződést, amelyek kiüresítette volna az alperesi érdemi döntésének alapjául szolgáló Megállapodásokban, illetve Rendelet I-ben foglaltakat. Az iratokból az is megállapítható, hogy a felperes felé a M. K. Kht. átutalta a túlsúlydíjat, ezt a felperes a bevételei között számolta el, ami ugyancsak azt támasztja alá, hogy a felperes, aki a Rendelet I. és a Megállapodások szerint is a közút kezelője volt, saját magát tekintette a díj ellenében nyújtott szolgáltatás teljesítőjének, hiszen másképpen nem is illette volna meg az összeg. Az első fokú bíróság ezért tévesen tulajdonított ügydöntő jelentőséget annak, hogy az utak vagyongazdálkodója a perrel érintett időszakban már nem a felperes volt, és tévesen vette figyelembe a felperes által megnevezett 122/2005.(XII.28.) GKM 7/A §-át, 46/2007. (IV.4.) GKM rendelet 14. §-át, 8/2008 (III.18.) GKM rendelet 11.§-át (Útpénztári rendeleteket) is. Ez utóbbiak ugyanis nem a Kkt. 15. § (1) bekezdésén (túlsúlydíj), hanem Kkt. 33.§ (2) bekezdésén, illetve 33/A.§-án (autópályadíj) alapulnak, és nem a felperesre, hanem az U.-ra és a KKK-ra vonatkoznak, szabályozásuknak nem tárgya a túlsúlydíj. Az Útpénztár forrása, bevétele kizárólag a Kkt. 33.§ (2) bekezdése szerinti autópályadíj, ezért az első fokú bíróság az Útpénztár rendeletekre tévesen alapította döntését. Az a tény pedig, hogy a felperes a KKK-val szerződéses viszonyban állt, és számára karbantartást, felújítást végzett kizárólag a KKK előirányzat működtetési feladatán alapult, amely előirányzatnak nem volt része, forrása a túlsúlydíj. Nem helytálló tehát a jogerős ítélet KKK-val kapcsolatos érvelése, mivel a KKK nem volt közútkezelő, a megfizetett túlsúlydíjhoz nem jutott hozzá, és a rendelkezésre álló adatok szerint nem állt közvetlen jogviszonyban

az úthasználókkal.

A Kúria mindezek miatt azt állapította meg, hogy a vagyonkezelői jog átadásától függetlenül a felperes volt a vizsgált időszakban a Rendelet I. és a Megállapodások szerinti utak közútkezelője. A túlsúlyos, túlméretes járművek közlekedése, függetlenül attól, hogy az autópálya díjat megfizették csak a közútkezelő részére történő túlsúlydíj előre történő megfizetésével vált jogszerűvé. A perrel érintett jogviszonyban tehát a szolgáltatás igénybevevője a túlsúlyos, túlméretes jármű tulajdonosa, illetve üzemeltetője volt, a szolgáltatás nyújtója pedig a közútkezelő felperes, aki szolgáltatását ellenérték, azaz a túlsúlydíj fejében nyújtotta, ezért a régi Áfa tv. 3.§ a) pontja és az új Áfa tv.2.§ a) pontja értelmében szolgáltatásnyújtása áfa köteles volt. Azt ugyanis, hogy egy jogszabályban meghatározott díjjal összefüggésben áfa fizetési kötelezettség fennáll-e, vagy sem nem a szerint kell meghatározni, hogy a díjat megállapító jogszabály tartalmaz-e erre vonatkozó rendelkezést, hanem annak alapján, hogy mi a díjfizetési kötelezettséget keletkeztető tényállás, mivel az adó tárgyi hatályát és az esetleges mentességeket nem rendeletek, hanem az adótörvények szabályozzák. Az adójogi jogvita eldöntésére irányadó, előzőekben nevesített jogszabályi rendelkezések miatt, figyelemmel arra is, hogy milyen szolgáltatásért kellett fizetni a túlsúlydíjat, nem fogadható el a kártérítésre, kártalanításra, Ptk.-ra és a vagyonkezelői jogokra alapított felperesi érvelés.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdés, illetve a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében, és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2014. december 4.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró