

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.558/2014/6.szám

A Kúria a Kishonti és Kricskovics Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Kishonti Attila ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Muzsek Júlia jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 26. napján kelt 4.K.27.034/2014/7. számú ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.034/2014/7. számú ítéletét és az alperes 1842177738/2013. számú határozatát hatályon kívül helyezi és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 100.000 (egyszázezer) forint elsőfokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes és az Élmeny- és Gyógyfürdő Nonprofit Kft. (Kft.) 2012. július 1-én kötött szolgáltatási szerződést, amelyben a Kft. vállalta, hogy biztosítja az 50 m-es medencéje igénybevételét. A felperes 2012. december hónapban befogadta és levonásba helyezte a Kft. által 0218/12/US sorszám alatt 14.400.000 Ft + 3.888.000 Ft általános forgalmi adó (áfa) értékben "uszodaszolgáltatás"-ról kibocsátott „Mérkőzésekre vonatkozó díj - 2012. 07.01-2012.12.31-ig szolgáltatási szerződés szerint” megnevezésű számla áfa tartalmát.

Az adóhatóság a felperesnél 2012. december hónapra, áfa adónemben bevallás utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes

terhére 3.891.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely kiutalását elutasította, a következő időszakra átvihető követelés összegét 544.000 Ft-ban határozta meg, és 195.000 Ft adóbírságot szabott ki. Határozatának indokolása szerint a felperes 2012. évben adólevonásra jogosító termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást és erre nem jogosító az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 85. § (1) bekezdés ma) pontja szerinti termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást (sportszolgáltatást) teljesített, számláit tételesen elkülönítette. A 0218/12/US számú számla kapcsán azonban nem álltak fenn a tételes elkülönítés jogszabályi feltételei, mert a Kft.-től befogadott bizonylaton szereplő kiadás a felperes mindkét gazdasági tevékenységét szolgálta. Ez a számla ugyanis a felperesi sportolók edzéséhez szükséges medence bérleti díját is tartalmazza, és a sportolók által fizetett tagdíj a felperes adómentes bevétele, emiatt a számla a felperes adómentes tevékenységéhez tartozó kiadást tartalmaz. Rögzítette azt is, hogy a szolgáltatási szerződés és a számla tartalma (számítási módja) nem áll összhangban, a számla szerinti összeg irreális, aránytalan, életszerűtlen. Fennállnak az Áfa tv. 5. számú melléklete alkalmazásának, azaz az arányosításnak a feltételei. A levonható adó összege az Áfa tv. 123. § (1) és (3) bekezdései szerint állapítható meg, ezért a felperes levonható adója, a bevallásban feltüntetetttel szemben, az adóhatóság által készített számítás szerint, 544.000 Ft. Tekintettel arra, hogy a felperesnek a revízió eredményeként megállapított elszámolandó adója nem éri el az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés a) és b/a) pontja szerinti 1.000.000 Ft-os értékhatárt, a felperes nem jogosult visszaigénylésére. Az adóhatóság az 544 000 Ft-ot következő időszakra átvihető követelésként számolta el. Érdemi döntésének alátámasztásaként hivatkozott még az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 85. § (1) bekezdés ma) pontjára, 120-121. §-aira, 131. §-ára.

Az alperes a 2013. október 3. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot, helyes indokaira tekintettel, helybenhagyta.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére előírt adókülönbözet és jogkövetkezmény törlését, kiutalás iránti kérelmének teljesítését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Megalapozatlanok, nem kellően alátámasztottak az alperesi határozat indokai a tekintetben, hogy a számlán lévő gazdasági esemény a sportolók edzéséhez szükséges medence bérleti díjat is tartalmazza. A szolgáltatási szerződés ugyanis külön-külön részletezi a felperesi egyesület tagjai által igénybe vehető napi uszodaszolgáltatást, a mérkőzéseket, illetve a szolgáltatási

szerződés 3., 4., 7., és 9. pontjai kifejezetten az edzéssel kapcsolatban tartalmazzanak rendelkezést. Az uszodai szolgáltatások igénybe vétele a megadott időtartam szerint minden nap biztosított, ezzel szemben a 12. pontban részletezettek szerint a verseny megrendezésére csak előzetesen leadott megrendelés alapján kerülhet sor. Iratellenes az elsőfokú határozat azon megállapítása is, mely szerint a szolgáltatási szerződés és a számla nem áll összhangban egymással, a számla ugyanis teljes mértékben a szolgáltatási szerződésben rögzített megállapodásnak megfelelően került kiállításra, az ebben meghatározott jogcímen, feltüntetésre került a számla kiállítója, illetve a mérkőzések teljes medence díja is a szerződéssel egyezően 6 havi időtartamra, 6x2.400.000 Ft + áfa összegben. A felperes ezért alappal hivatkozott arra, hogy a mérkőzések tekintetében a medence használati díj piaci alapon, az edzésekre történő belépés díja pedig az önkormányzati rendelet szerint kedvezményes, piaci ár alatti összegben került meghatározásra.

Az alperes határozata helytállóan tartalmazza a felperesi Alapszabály sportszolgáltatásra vonatkozó rendelkezéseinek tartalmát.

A felperes tagjai részére nem uszodaszolgáltatást nyújtott, hanem alaptevékenysége keretei között biztosította a mérkőzésen való részvételt. Adólevonási jog azonban kizárólag az adóköteles tevékenység érdekében történő bevételhez kapcsolódhat. Tekintettel arra, hogy a mérkőzések megrendezéséhez szükséges uszodaszolgáltatásért fizetett díj a sportverseny lebonyolításához szükséges szaktevékenység biztosításán felül az alaptevékenységben kifejtett adómentes sportszolgáltatási tevékenységhez is köthető az igénybe vett szolgáltatás kapcsán áthárított áfa tekintetében - az Áfa tv. 123. § (1) bekezdése szerinti feltételek hiánya miatt - a tételes elkülönítés szabályai nem alkalmazhatók. Az alperes helyesen állapította meg, hogy az Áfa tv. 123. § (3) bekezdése, az Áfa tv. 5. sz. melléklete az irányadó, és az Áfa tv. 131. § (1) és (2) bekezdésének megfelelően, jogszerűen helyesen határozta meg a következő időszakra átvihető követelés összegét, az Art. 170. § (1) bekezdése, és 171. § (1) bekezdésének megfelelően szabta ki az adóbírságot.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 119. §-ában, 120. §-ában, 123. § (1) és (3) bekezdéseiben foglaltaknak. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg, hogy a mérkőzésekkel kapcsolatban felmerült medence bérleti díja magába foglalja a tagok részére nyújtott adómentes szolgáltatást is és emiatt nem végezhető el a tételes elkülönítés. Kifejtette, hogy a mérkőzések rendezése az egyetlen olyan tevékenysége, amelyből reklámbevétele, szponzorációja származik és kizárólag áfa köteles

termékértékesítés, amely alapján a tételes elkülönítés alkalmazható. Az a körülmény pedig, hogy a tagok egyesületi tagdíjat fizetnek, és jogosultak az egyesület szolgáltatásaira, nem befolyásolja azt, hogy a mérkőzések rendezésének célja az adóköteles szolgáltatásnyújtás. Hivatkozott a Magyar Vízilabda Szövetség támogatásról hozott határozatára, az ennek kapcsán tett áfa nyilatkozatára, és arra, hogy a tagdíj mértéke egyébként sem elegendő arra, hogy az Alapszabályban megjelölt valamennyi szolgáltatást biztosítsa a tagjai részére. A tételes elkülönítést jogszerűen alkalmazta és olyan nyilvántartást vezetett, ami megfelelt a jogszabályi követelményeknek, ezért visszaigénylési jogát jogszerűen gyakorolta.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos:

A Kúria, a Polgári perrendtartásról szóló 1952.évi III. törvény (Pp.) 275. §-a alapján eljárva, a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

Az alperes, az első fokú adóhatósággal egyezően, érdemi döntésének alapjául szolgáló tényállásként azt állapította meg, hogy a perben vitatott „számlán szereplő gazdasági esemény egyértelműen a sportolók edzéséhez szükséges medence bérleti díját is tartalmazza...”, „így mivel a sportolók által fizetett tagdíj adómentes bevétele az adózónak, ezen számla egyértelműen adózó adómentes tevékenységéhez kapcsolódó kiadást tartalmaz”. E tényállásból vont le azt a jogkövetkeztetést, hogy a felperes által számla alapján igénybe vett szolgáltatás esetében az áfa megosztása a tételes elkülönítés szabályai szerint nem végezhető el, a levonható adó összege az arányosítási szabályok szerint határozható meg (alperesi határozat 4. oldal 2-5 bekezdései, 9. oldal utolsó bekezdése, 10. oldal 1-2 bekezdései).

Az első fokú bíróság azt állapította meg, hogy „megalapozatlan, nem kellően alátámasztott” az adóhatósági határozatok tényállása. A számla ugyanis a szolgáltatási szerződés szerint, az abban megjelölt jogcímen, és az alperesi megállapítással ellentétben, piaci áron került kiállításra, a mérkőzések medence díja is a szerződéssel egyező összegben került feltüntetésre (jogerős ítélet 10. oldala). A felperes pedig tagjai, sportolói részére, az alperesi megállapítással ellentétben, nem uszodaszolgáltatást, hanem alaptevékenysége keretei között mérkőzéseken való részvételt biztosított, és emiatt nem állapíthatók meg a tételes elkülönítésre vonatkozó törvényi feltételek.

Az előzőekben ismertetettekből következően az elsőfokú bíróság a keresettel támadott alperesi határozattól eltérő, új tényállást állapított meg, és más okból/jogcímen tartotta megállapíthatónak a felperes adómentes sportszolgáltatási tevékenységét is. Emiatt akkor járt volna el helyesen, ha az alperes határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárásra kötelezi. A bíróság ugyanis közigazgatási perekben nem vonhatja el a közigazgatási szerv, az adóhatóság hatáskörét, csak felülvizsgálatot végezhet a Pp. 339. §-a és az Art.143. §-a értelmében.

Osztja azonban a Kúria az elsőfokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben, hogy az alperes határozatának tényállása, ténybeli következtetései megalapozatlanok. A számlán lévő gazdasági esemény ugyanis nem a sportolók edzéséhez szükséges medence bérleti díjat tartalmazza, nem áll ellentétben a szolgáltatási szerződéssel, a felperes tagjai részére nem nyújtott uszodaszolgáltatást, és a medence használati, bérleti díja piaci alapon került meghatározásra. (Ezt egyébként az alperes sem tette vitássá, felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő.)

Iratszerűen állapította meg az elsőfokú bíróság azt is, hogy a felperes nemcsak adómentes, hanem adóköteles tevékenységet is végzett. Önmagában azonban ez utóbbi tényből, az Alapszabály szövegezéséből, és a tagdíjfizetésből még nem vonható le megalapozott következtetés arra nézve, hogy a felperes perrel érintett számla szerinti beszerzése egyaránt kapcsolódna az adólevonásra jogosító és az adólevonásra nem jogosító tevékenységéhez. E körben csak a szolgáltatás összes körülményének feltárása és tisztázása után lehet megalapozottan állást foglalni, ami további bizonyítást is igényelhet, és olyan közigazgatási döntés meghozatalát, amely a hivatalból indult eljárásban megalapozott és jogszerű tényálláson, ténybeli következtetéseken alapul (Art.97.§). Nem elégséges ugyanis egy határozat jogszerűségének megállapításához az, hogy az adóhatóság helytállóan sorolja fel az adólevonási joggal, a tételes elkülönítéssel, az arányosítással kapcsolatos rendelkezéseket, mivel az, hogy ezek törvényesen kerültek-e alkalmazásra mindig csak az adott, konkrét, jogszerűen megállapított tényállás függvényében dönthető el. A jogvita eldöntésére irányadó szabályok perrel érintett esetre vonatkozó alkalmazhatóságát továbbá nem a bíróságnak, hanem az adóhatóságnak kell a PP.336/A.§ (2) bekezdése és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004.évi CXL. törvény 72.§ (1) bekezdés e) pontja szerint eljárva megindokolnia, igazolnia. Hangsúlyozza e körben a Kúria, hogy az első fokú bíróság olyan jogcímen (mérkőzéseken való részvétel biztosítása a tagok számára) állapította meg a tételes elszámolás alkalmazhatatlanságát, amit az alperes határozata nem tartalmazott, és amely kapcsán a felperes is csak a felülvizsgálati kérelemben fejthette ki jogi álláspontját. A felülvizsgálati eljárásban

azonban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nem kerülhet sor ezek értékelésére (Pp. 275.§.,BH2002.179.,BH2002.447.,BH2002.283.), tehát ezek is az új eljárás során lefolytatandó tényállás tisztázási és bizonyítási eljárás részét képezik.

A Kúria mindezek miatt, a Pp. 275. § (4) bekezdése és 339. § (1) bekezdése alapján eljárva, a jogerős ítéletet és az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.

Az új eljárást az alperesnek a Kúria ítéletébe foglalt ténymegállapítások és jogi álláspont figyelembe vételével kell lefolytatnia, és a jogszerű tényállás megállapítását követően a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő határozatot kell meghoznia, indokolási kötelezettségét is teljesítve.

Az ítélet perköltségre vonatkozó rendelkezései a Pp.78. § (1) bekezdésében és a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp.78.§ (1) bekezdésében, a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozóak pedig az illetékekről szóló 1990.évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontjában és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2015.szeptember 10.

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