

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.217/2017/6. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró
Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Lajos Levente ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Muzsek Júlia jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. január 18. napján kelt 4.K.27.407/2016/5/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.407/2016/5/II. számú ítéletét az indokolás megváltoztatásával hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárási költségeiket a peres felek maguk viselik.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes, mint bérlő és a D. Kft., mint bérbeadó 2015. április 28. napján bérleti szerződést kötöttek egymással. A

bérleti szerződés 1. pontja szerint a bérbeadó az 1. sz. mellékletben szereplő ingatlanokat 2015. május 05. és 2018. december 31. közötti időszakra bérbe adja bérlőnek, aki azt bérbe veszi. A szerződés 1/a pontja alapján a bérlő a termőföldek 1. pontban meghatározott időtartamban való használatára és hasznainak szedésére jogosult. Köteles ennek fejében a termőföldek 50%-án megtermelt terményt a bérbe adónak természetben átadni. A Megyei Kormányhivatal a 2015. május 11. napján kelt határozatával a feles bérleti szerződést jóváhagyta. Döntését a mező-, és erdőgazdasági földek forgalmáról szóló 2013. évi CXXII. törvény (a továbbiakban: Földforg. tv.) és a Föld.forg.tv.-nyel összefüggő egyes rendelkezésekről és átmeneti szabályokról szóló 2013. évi CCXII. törvény (a továbbiakban: Átmeneti tv.) alapján hozta meg.

- [2] A bérbeadó 2015. április 28-i teljesítési idővel, mezei leltár megnevezéssel 129.150.297 Ft adóalap + 34.870.580 Ft általános forgalmi adó (áfa) értékben, majd 2015. augusztus 24-ei teljesítéssel 843.385 Ft adóalap + 0 Ft áfa tartalommal haszonbérleti díj a feles bérleti szerződés alapján megnevezéssel számlákat bocsátott ki a felperes felé.
- [3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága a felperesnél 2015. április 1. és június 30. közötti időszakra (2015. II. negyedévre) áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzés eredményeként a 2016. április 11. napján kelt határozatával a felperes terhére 35.117.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyet jogosulatlan igénylésnek minősített és a kiutalását elutasította, a bevallásában a következő időszakra átvihető követelés különbözetét 247.000 Ft-ban határozta meg, és az adózót 351.000 Ft adóbírság megfizetésére kötelezte.
- [4] Indokolása szerint az ingatlan tulajdonosa, a bérbeadó az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 86.§ (1) bekezdés 1) pontja, 88.§ (1) bekezdése alapján a főszabály szerint adómentes bérbeadásnak nem kérte az adókötelessé tételét, erre egyébként év közben is lehetősége lett volna. A számlán feltüntetett gazdasági esemény: a szolgáltatásnyújtásnak minősülő mezei leltár a bérbeadó és a bérlő felperes közötti feles bérleti szerződés jogügylethez kapcsolódóan felmerült költség. Mivel a bérbeadó nem élt az Áfa tv. 88.§ (1) bekezdése szerinti választás lehetőségével, így adómentes jogügyletnek minősül a bérbeadáshoz kapcsolódóan felmerült, mezei leltárként megjelölt gazdasági esemény.
- [5] Az elsőfokú határozattal szemben a felperes fellebbezést nyújtott be, amelyben előadta, hogy a földterület bérbeadása szolgáltatás az Áfa tv. alapján mentes az adó alól, amely szabályozást a számlázásoknál megfelelően alkalmazták.

- [6] Kifejtette továbbá, mivel a bérleti szerződés megkötésére a mezőgazdasági év közepén került sor, amikor a bérbeadó már investált a termelésbe, el kellett számolniuk egymással, amely úgy történt, hogy szóban megkötött adásvételi szerződés alapján megvásárolta a félkész termékeket, a mezei leltárt. E termékértékesítés az Áfa tv. szerint nem adómentes. Jogszerűen bocsátotta ki tehát az eladó a 27%-os mértékű áfa-t tartalmazó számláját, amelyet befogadott, az ellenértéket megfizette és az adót levonásba helyezte. Az eladó-számlakibocsátó a felperes által megfizetett vételár áfa tartalmát bevallotta és megfizette, az államot tehát hátrány nem érte, bevételkiesést nem szenvedett el.
- [7] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. szeptember 16. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [8] Az alperes mellőzte az elsőfokú határozatból az elsőfokú adóhatóság azon okfejtését, hogy a bérbeadási tevékenység adómentessége a mezei leltárra, annak alkotórészi kapcsolatára tekintettel állna fenn. Indokolása szerint a mezei leltár az Áfa tv. 13.§ (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak minősül, a növénytermelés befejezetlen termelése, amely a félkész termékeken kívül magába foglalja az értéknövelő beruházásokat is, az ingatlan elválaszthatatlan részét képezi. A kiszámlázott mezei leltár nem önálló tevékenység, beépül a főtevékenység adóalapjába, a földterület hasznosításának (bérbeadásának) járulékosan kapcsolódó költsége. A számlakibocsátó tévesen állította ki ezért áfa-val növelten a mezei leltárról a számláját.

A kereseti kérelem

- [9] A felperes keresetében a határozatok megváltoztatását és az áfa kiutalás elrendelését, másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra utasítását kérte.
- [10] Álláspontja szerint a megkötött bérleti szerződés alapján egy szolgáltatásra irányuló szerződést kötöttek a felek egymással, amelynek lényege, hogy a termőföldet annak tulajdonosa időlegesen átengedi a haszonbérelőnek, aki azon gazdálkodhat, hasznát szedheti és köteles fejében a megtermelt termés felét a használatba adónak természetben átadni.
- [11] A felek között létrejött egy szóbeli adásvételi szerződés is - az ingó adásvételi szerződést nem kell írásban foglalni -, amelyben foglaltak szerint a számlakibocsátó a mezei leltárt, azaz a félkész mezőgazdasági terméket adta el a felperesnek.
- [12] Hangsúlyozta, hogy a mezei leltár eladásának nem előfeltétele a bérleti jogviszony, mert a mezei leltár adásvétele a bérleti jogviszony nélkül is megtörténhetne. A mezőgazdasági ciklus közepén szerződtek, a bérbeadó már investált a termelésbe,

tehát már létrehozott egy félkész mezőgazdasági terméket, ezért a termőföld birtokba adásakor a feleknek el kellett számolniuk egymással.

Az elsőfokú határozat

- [13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint a felperes adásvételi szerződés alapján szerezte meg a mezei leltárt, amely az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdése alapján termékértékesítésnek minősül.

Felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszerű döntés meghozatalát kérte.
- [15] Lényegében megismételte és fenntartotta a határozatában foglaltakat, álláspontja szerint az ítélet sérti az alkalmazott jogszabályokat, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) bekezdését, 221.§ (1) bekezdését.
- [16] A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [17] A Kúria a közigazgatási eljárás teljes iratanyaga, a per elsőfokú szakaszának iratai, a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján megállapította, hogy az első- és másodfokú közigazgatási határozat bíróság általi érdemi felülvizsgálatra nem alkalmas a tényállás teljes körű tisztázatlansága miatt.
- [18] A peres felek között nem volt vitatott, hogy a bérbeadó és a felperes feles bérleti szerződést kötöttek a szerződés 1. számú mellékletében meghatározott ingatlanok bérletére, használatára, hasznainak szedésére. A határozatok tartalmazzák, hogy az adózó csatolta a bérleti szerződést, és az alperes rögzítette határozatában a peranyagban megtalálható, a bérleti szerződést jóváhagyó kormányhivatali határozatot. Az alperes az okiratokban foglaltak alapján azt a tényállást állapította meg, hogy a bérbeadó az ingatlanokat bérbeadás útján hasznosította. A felek egyet értettek abban is, hogy e tényállásra alkalmazandó az Átmeneti tv. „A földhasználati szerződések” című IX. fejezetében, a „18. Feles bérlet” pontban található 66.§ rendelkezése, amely szerint: a feles bérleti szerződés alapján a feles bérlő meghatározott föld időleges használatára és hasznainak szedésére jogosult, és köteles ennek fejében a megtermelt termés felét vagy más hányadát a használatba adónak természetben átadni. A feles

bérletre egyebekben a föld haszonbérletére vonatkozó szabályok megfelelően irányadók. Alkalmazandóak továbbá a Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvénynek a kötelmi jogot szabályozó Hatodik könyvében, annak Egyes szerződések című Harmadik részében, a XVII. Cím Használati szerződések között, a XLV. Fejezetnek a haszonbérleti szerződést szabályozó 6:349.§-356.§-ai, és az Áfa tv.-nek az ingatlan haszonbérbeadásának adómentességét rögzítő 86.§ (1) bekezdés 1) pontja.

- [19] Az alperes rögzítette határozatában a számla tartalmát, továbbá, hogy adózó csatolt egy négyoldalas nyilvántartást (mezei leltárt). A számlában szereplő gazdasági eseményre, ami a bizonylaton „mezei leltár”-ként került feltüntetésre a másodfokú határozat tényállást, bizonyítékokat, azok mikénti értékelését nem tartalmaz. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 5.§ (1) bekezdése alapján az Art. másként nem rendelkezése esetén a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) rendelkezései az irányadók. A Ket 72.§ (1) bekezdés ea) pontja szerint a határozatnak tartalmaznia kell az indokolásban a megállapított tényállást és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokat. A hatóság döntésének alapját a bizonyított tények együttese, a tényállás képezi, amely alapozza meg a reá alkalmazandó jogszabályok körét. Tényállás és bizonyítékok hiányában a döntés jogszerűsége érdemben nem vizsgálható. Az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.
- [20] A határozatában az alperes csak a számlatartalmat és a nyilvántartás csatolását rögzítette. A számla az Áfa tv. 127.§-ának (1) bekezdés a) pontja értelmében az adólevonási jog tárgyi feltétele. A jogalkotó a termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást (Áfa tv. 2.§) vonta adózás alá, a számla kibocsátása, az áfa fizetése, áthárítása és levonása konkrét, a valóságban megtörtént gazdasági esemény következménye. Nem ismert az alperes határozatából (mert abban nem található meg) az értékelt számla szerinti gazdasági eseményre vonatkozó, részletesen feltárt és bizonyított tényállás, ahhoz kapcsolódóan a határozat egyetlen konkrét adatot, vonatkozó bizonyítékot és annak értékelését nem tartalmaz. Az adóhatóság részéről annak általános tartalmú kifejtése, hogy mi a mezei leltár, nem bizonyítékokkal alátámasztott tényállás megállapítás, nem bizonyítékok megjelölése és értékelése. Az alperes részéről a határozatában annak megjelölése, hogy az elsőfokú hatóság milyen jogszabályhelyeket alkalmazott, illetve azokból egyes törvényhelyek beidézése, szintén nem tényállás megállapítás. Jogszabályok bizonyított tényekre alkalmazhatóak, amelyek hiányában a törvények alkalmazásának indokoltsága nem állapítható meg. A hatóság döntésének érdemi elbírálására kihat, ha nem ismert az alapul szolgáló tényállás

és az elfogadott bizonyítékok, azok bizonyító erejének súlya, mikénti értékelése. A Kúria megállapította, hogy tényállás és az alapul szolgáló bizonyítékok hiányában a határozatok bíróság általi felülvizsgálata nem végezhető el, az eljárási jogszabálysértés miatt az anyagi jogszabályok mikénti értelmezésének és alkalmazásának jogszerűsége nem vizsgálható, amelyet az elsőfokú bíróságnak meg kellett volna állapítania.

- [21] A bérbeadó és a felperes a jövőre vonatkozóan kötöttek feles bérleti szerződést, a mezei leltárra vonatkozó tényállás a bérleti szerződés megkötéséig már megvalósult, nincs adat arra, hogy abban a felperes bármilyen formában résztvevő lett volna. Tényállás hiányában nem állapítható meg, miként lehet szolgáltatásnyújtásnak minősíteni nem a felperes részére teljesített, már megtörtént gazdasági eseményeket és azok eredményét (amelyet a felek együttesen befejezetlen termelésnek nevesítettek), hogyan lehet része már megtörtént gazdasági eseményeket és azok eredményét jövőre vonatkozó bérleti jogviszony részeként értékelni. Tényállás hiányában a minősítések és értékelések alapjául szolgáló jogszabályok alkalmazásának megfelelése nem végezhető el.
- [22] Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján a jogerős ítéletet az indokolása megváltoztatásával hatályában fenntartotta. A megismételt eljárásban az elsőfokú hatóság köteles a számlára vonatkozóan a tényállást tisztázni, bizonyítani, a valósággal egyező tényállásra alkalmazni a Ptk, az Áfa tv. rendelkezéseit, és döntését akként megindokolni, hogy az megfeleljen az irányadó eljárási jogszabályoknak.

A döntés elvi tartalma

- [23] Az ügy érdemi elbírálására kiható, súlyos eljárási jogszabálysértés, ha a felülvizsgálni kért másodfokú jogerős döntés tényállást, annak alapjául szolgáló bizonyítékot és annak értékelését nem tartalmazza.

Záró rész

- [24] A Kúria a Pp. 81.§ (1) bekezdése alapján akként rendelkezett, hogy a felülvizsgálati eljárási költségeiket a felek maguk viselik.
- [25] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.
- [26] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2017. november 16.

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