

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Kovács Ildikó ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bedecs Valéria jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Nyugat-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Zala Megyei Bíróságon 8.K.21.715/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. február 20-án kelt 8.K.21.715/2006/4. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 5. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Zala Megyei Bíróság 8.K.21.715/2006/4.számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg államnak - külön felhívásra - 1.255.000 (egymillió-kettőszázötvenötezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél ellenőrzést tartott 2001-2004. évekre vonatkozóan.

Az ellenőrzés megállapítása szerint a felperes 2001. szeptember 29-én kezdte meg tevékenységét, egyszemélyes tulajdonosa Z. Megyei Jogú Város Önkormányzata.

Az önkormányzat 2001. november 30-án a felperessel hulladék-ártalmatlanítási szerződést kötött. A szerződés értelmében a 2001-ben átadott új hulladéklerakó hellyel kapcsolatos valamennyi üzemeltetési szolgáltatást a felperes köteles saját nevében elvégezni, a tevékenység pénzügyi forrását a lakosságtól, illetve nem lakossági igénybe vevőktől beszedhető szolgáltatási díjbevételelét képezték.

Az önkormányzat 2002-ben két alkalommal megemelt összegű üzemeltetési díjat szedett be a felperestől azzal, hogy a feladat ellátásához szükséges eszközök önkormányzati tulajdont képeznek. A

megállapodások azt is tartalmazzák, hogy az önkormányzat által elvont pénzeszközökből évenként 30.000.000 Ft + áfa összeg a hulladék-lerakóhely későbbi rekultivációs kiadásainak fedezetére szolgált. A felperes a beszedett üzemeltetési díjakból az évenkénti 30.000.000 Ft + áfa összeget céltartalék címén kezelte saját költségvetésében. Az adóhatóság álláspontja szerint tekintettel arra, hogy a felperesnek volt a feladata a hulladék-ártalmatlanítási szerződésből eredő valamennyi tevékenység, így neki kellett volna a céltartalékot is képeznie. Ezért a tulajdonos önkormányzat által ilyen címen elvont összeg erejéig az adóhatóság a társasági adó következményeként a megállapodást kölcsönnek minősítette, továbbá megállapította, hogy a céltartalék, mint pénzeszköz átadás után a felperest nem illeti meg általános forgalmi adólevonási jog.

Az ellenőrzés eredményeként meghozott első fokú határozat a felperes terhére befizetendő adóhiánynak minősülő összesen 22.647.000 Ft adókülönbözetet, 1.600.000 Ft bírságot és 7.712.000 Ft késedelmi pótlékot, és 20.000 Ft mulasztási bírságot állapított meg.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes, mint másodfokú hatóság 2006. október 11-én kelt határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében e határozatok céltartalék céljára történő pénzeszköz átadása miatt megállapított általános forgalmi adókülönbözet, társasági adókülönbözet, és jogkövetkezményei tekintetében kérte a bírósági felülvizsgálatot és e határozati rendelkezések hatályon kívül helyezését.

A felperes arra hivatkozott, hogy a hulladékgazdálkodásról szóló 2000. évi XCLIII. törvény (a továbbiakban: Hgt.) 21. §-a értelmében a hulladékkezelési közszolgáltatást az önkormányzat látja el, annak díját is ő állapítja meg, mégpedig költségvetési rendeletében, ami jogszabálynak minősül. Ezért jogszabálysértően járt el az alperes, amikor tulajdonképpen nemcsak a felperes és az önkormányzat közötti közszolgáltatási szerződést, hanem az önkormányzat rendeletét, azaz jogszabályt is minősített, holott erre az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § /7/ bekezdése sem jogosította fel.

A felperes álláspontja szerint nem tekinthető a hulladékkezelő létesítmény üzemeltetőjének, mivel a tevékenység folytatásához szükséges eszközök nincsenek a tulajdonában, a hulladéklerakó előírásszerű létesítéséért, üzemeltetéséért illetve utógondozásért felelős személy is adott időben eltérő lehet. Ezért a céltartalékot mindig a létesítmény tulajdonosának kell képeznie. Így amennyiben a rekultiváció időszakában még mindig működik a felperes, az ő

feladata lesz ennek elvégzése, de erről külön meg kell állapodni az önkormányzattal a díjfizetés mértékével együtt.

A felperes sérelmezte a céltartalék céljára átadott pénzeszköznek minősített üzemeltetési díj kölcsönként való értékelését is, és ennek következtében a társasági adókülönbözet megállapítását.

Az alperes kérte a kereset elutasítását és fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A Zala Megyei Bíróság 8.K.21.715/2006/4. számú ítéletével az alperes keresettel támadott határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően az átadott céltartalék kamata miatt megállapított társasági adóhiány és jogkövetkezménye tekintetében hatályon kívül helyezte és ebben a körben az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte egyebekben a felperes keresetét elutasította.

Az első fokú bíróság a Hgt. és a vizsgált időszakban hatályos 241/2000. (XII.23.) Kormányrendelet, illetve 2004. július 30. napjától a 224/2004. (VII.22.) Kormányrendelet alapján megállapította, hogy a felperes és az önkormányzat sajátos közszolgáltatási szerződést kötött. Ennek értelmében a felperes volt a közszolgáltató, aki a tulajdonos önkormányzattal kötött szerződés keretében annak eszközeivel végezte a hulladékgazdálkodási, hulladékkezelési tevékenységet, ezért a felperes tekintendő a hulladéklerakó üzemeltetőjének. Az ő feladata a szerződés szerint a lezárás és az utógondozás is. A jogszabály külön nem tartalmaz rendelkezést a tulajdonos részére fizetendő üzemeltetési díjjal kapcsolatosan, ezért arra a szerződés rendelkezései az irányadók. A felek közötti közszolgáltatási szerződés, és a módosított megállapodások tartalmazták 2002. június 28-tól, majd 2003. május 26-tól a felemelt használati díj összegét, és azt, hogy 30.000.000 Ft + áfa összege címzetten a deponia rekultivációs kiadásaira kell az önkormányzatnak elkülönítenie és felhasználnia. Ennek alapján egyetértett az első fokú bíróság az alperessel abban, hogy az Art. 1. § /7/ bekezdése értelmében az ügylet valós gazdasági tartalma alapján a 30.000.000 Ft + áfa összeg az egyes adóévekben nem tartozott bele az eszközhasználat ellenértékéként fizetett használati üzemeltetési díjba, ez az összeg nem volt része az önkormányzat által nyújtott szolgáltatás ellenértékének. A céltartalék képzésére való pénzeszköz átadás nem minősült szolgáltatás nyújtásának. Ebből következően az általános forgalmi adóról szóló 1992. LXXIV. törvény (Áfa tv.) 32. § /1/ bekezdés a) pontja szerint az évi 30.000.000 Ft után felszámított áfa nem minősült egy más adóalany által a felperesre áthárított, ez által levonható általános forgalmi adónak.

Az első fokú bíróság abban is egyetértett az alperessel, mely szerint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 41. § /2/ bekezdése alapján a felperesnek kellett volna az adózás előtti

eredménye terhére céltartalékot képeznie, mivel ő volt a hulladékkezelő-létesítmény üzemeltetője.

Az első fokú bíróság ezért az általános forgalmi adókülönbözet és jogkövetkezményei tekintetében a felperes keresetét alaptalannak minősítette, és azt elutasította.

Az első fokú bíróság egyetértett a felperessel a társasági adókülönbözet és jogkövetkezményei jogszabálysértő voltával kapcsolatosan. Megállapította, hogy a felperes és az önkormányzat közötti szerződés a pénzeszköz átadására tartalmazhatott érvényes rendelkezést. Ez nem minősülhet a Ptk. szerinti kölcsönszerződésnek, a közszolgáltatási szerződéses jogviszonyon belül. Abban esetben pedig, ha az önkormányzat a jövőben mást bíz meg az utógondozással, fogalmilag is kizárt, hogy az elvont pénzeszköz a felperes részére visszajárjon. Ezen túl még kölcsönkénti minősítés esetén sincs jogszabályi előírás a kamatkövetelés kötelező felszámítására, a társasági adóalap megnövelésére, ezért társasági adóhiány nem állapítható meg, e tekintetben a határozati rendelkezést hatályon kívül helyezte.

A peres felek az első fokú bíróság ítéletének társasági adóhiány és jogkövetkezményeinek hatályon kívül helyezésével kapcsolatos rendelkezését jogorvoslattal nem támadták, e vonatkozásban a Legfelsőbb Bíróság az első fokú ítéletet nem bírálta felül.

Az első fokú bíróság ítéletének keresetet elutasító rendelkezése ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet. Kérte az ítélet e rendelkezésének hatályon kívül helyezését és a keresetének megfelelő ítélet meghozatalát.

A felperes fenntartotta a keresetében kifejtett azon jogi álláspontját, mely szerint az alperes sem tette vitássá azt a tényt, hogy a felperes által fizetendő üzemeltetési használati díj mértéke és annak összetevői költségvetési rendeletben voltak és vannak meghatározva. Így a jogszabályban megállapított díj került át a szerződésbe, ezért az Art. 1. § /7/ bekezdése nem adhatott automatikus felhatalmazást az adóhatóság számára a szerződés felülvizsgálatára, illetve minősítésére.

A felperes nem vitatta, hogy az önkormányzat és közötté sajátos közszolgáltatási szerződés jött létre, valamint azt sem, hogy nincs jogszabályi előírás a tulajdonos részére fizetendő üzemeltetési díjra.

A felperes a vizsgálat időpontjában a hulladéklerakó üzemeltetője volt, de nem azért, mert az ő feladata volt a lezárás és utógondozás, hanem csak az aktuálisan elvégzendő feladatok körében. Nem volt vitás, hogy a felek szerződése az utógondozás befejezéséig tartó jogviszonyra utal, de nem tartalmazott rendelkezést arra, hogy az utógondozás és legfeljebb 30 évig történő monitorozás

költségeit ki és hogyan viselje, és így az sem volt feltüntetve, hogy a céltartalék képzési kötelezettség a felperest terhelné. Tekintettel arra, hogy a felek ebben nem állapodtak meg, ezért a jogszabályi előírást, a Hgt. 47. § /3/ bekezdését kell alkalmazni, amely szerint a felsorolt feladatokra a céltartalékot a tulajdonosnak kellett képeznie.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A nem vitás tényállás szerint a felperes a helyi önkormányzattal kötött közszolgálati szerződés alapján (2001. november 30-án kelt) hulladék-ártalmatlanítási tevékenységet végzett. Az önkormányzat mint tulajdonos e célra alapította a felperesi társaságot. A szerződés részletesen meghatározta a felperes feladatait, köztük a hulladék-lerakóhely lezárását követően végzendő utógondozási és rekultivációs tevékenységet is. A felperes az általa nyújtott hulladékkezelési és üzemeltetési szolgáltatást a lakossági és nem lakossági ügyfelek felé végezte, akik ezért díjazást fizetnek a felperesnek. A felperes saját nevében számlázza e költségeket, azokat beszedi és könyveiben nyilvántartja.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § /3/ bekezdésében kifejtett valódiság elve, és a 41. § /2/ bekezdése szerint az adózás előtti eredmény terhére a jövőben felmerülő feltételezett költségekre a bevételekből céltartalékot lehet képezni. E rendelkezések alapján helyesen állapította meg az adóhatóság és az első fokú bíróság ítéletében azt, hogy jogszabálysértő az az eljárás, mellyel az önkormányzat a saját céltartalékába vonta el ezt az összeget a felperestől azzal, hogy az eszközhasználati díj részeként számlázta azt le a felperes felé, 25 %-os általános forgalmi adó felszámításával. Az önkormányzat a Hgt. 21. § /1/ bekezdése szerint kötelezően ellátandó közszolgáltatási feladatát az erre a célra létrehozott gazdasági társaság (felperes) részére a megkötött szerződés alapján teljes egészében átruházta. Így a hulladéklerakás, valamint a hulladéklerakók lezárásának és utógondozásának szabályairól és egyes feltételeiről szóló perbeli időben hatályos 22/2001. (X.10.) KÖM rendelet 2. § e) pontjában üzemeltető a felperes lett.

Az önkormányzat a felperestől az átengedett eszközök használatáért használati díjat szedett be. Ezen összeg jól elkülönített részét viszont a saját könyvelésében céltartalékba helyezte. Ez azt jelenti, hogy az így beszedett pénzösszeg az Áfa tv. 8. § /3/ bekezdésében írtak alapján sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnak nem minősült, ebből következően az Áfa tv. 32. § /1/ bekezdés a) pontjában előírtak szerint nem volt helye levonási jog gyakorlásának. A 32. § /1/ bekezdés a) pontja alapján ugyanis a 34. § szerinti adóalanyt az a jog illeti meg, hogy az általa

fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatás-nyújtás során egy másik adóalany rá áthárított. Tekintettel arra, hogy a perbeli esetben a céltartalékba helyezett összeg nem minősül termékértékesítésnek, vagy szolgáltatás-nyújtásnak, ezért az így kifizetett összeget nem lehet levonásba helyezni.

A Legfelsőbb Bíróság megállapította azt is, hogy a felperes tévesen hivatkozott arra, miszerint az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény. (Art.) 1. § /7/ bekezdésében kapott jogkörét túllépte minősítette a felek megállapodását, mivel ennek következtében az önkormányzati rendeletben tehát jogszabályban meghatározott díjat is kifogásolt. Az adóhatóság az önkormányzat és a felperes között létrejött szerződést annak valóságos tartalma szerint minősítette, figyelemmel a könyvvitelben megjelölt adatokra is. Az adóhatóság az így megállapított tényekből vonta le az adójogi következtetéseket, az önkormányzati rendelet jogszerűségére megállapításokat nem tett, és nem is tehetett.

Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a jogerős ítélet a jogszabályi rendelkezéseknek megfelel, ezért azt a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján kötelezte felülvizsgálati perköltség fizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § /1/ bekezdése valamint a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2008. június 5.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Danziger Éva sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró