

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.662/2018/6.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Balogh Gábor ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 8. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.31.821/2018/7.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.31.821/2018/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes kizárólagos tulajdonában áll az ... elnevezésű, balatoni ingatlan, melyet a felperes szálláshely szolgáltatás útján

hasznosított. A felperes adószámmal nem rendelkezett, adóköteles tevékenységgel összefüggő bejelentési kötelezettségének nem tett eleget.

- [2] Az adóhatóság a felperesnél 2012-2015 évekre vonatkozóan egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeképpen a felperes terhére adóköteles tevékenység adószám hiányában történő folytatása miatt 80.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki.

- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2234244042 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A határozatában kifejtette, hogy a megküldött bankszámla kivonatok közlemény rovatai alapján a gazdasági tevékenység tartalma egyértelműen meghatározható, a felperes ingatlanában turisztikai célból szolgáltatott vendégek részére szálláshelyet a nyári időszakban. Ezt alátámasztják a felperesnek az internetre feltett ezzel kapcsolatos hirdetései is. E tevékenység kizárólag adószám birtokában végezhető, miután ezzel a felperes nem rendelkezett, így a mulasztási bírság kiszabásának helye volt.

- [4] Nem osztotta a felperesnek azt az érvelését, hogy bérleti jogviszony jött létre, illetve hogy az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés kereteit az adóhatóság túllépte volna. A határozatát a szálláshely üzemeltetési engedély kiadásának rendjéről szóló 239/2009. (X.20.) Kormányrendelet (továbbiakban: Rendelet) 2. § b) pontjára, a kereskedelemről szóló 2005. évi CLXIV. törvény (továbbiakban: Ker.tv.) 2. § 23. és az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 86. § (2) bekezdés a), valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 172. § (1) bekezdés d) pontjára alapította.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [5] A felperes keresetében elsődlegesen annak megállapítását kérte, hogy a vitatott jogkérdés vizsgálata az Art. 106. § szerinti bevallás utólagos ellenőrzése körében lehetséges. Hangsúlyozta, hogy az alperesi megállapítással szemben ingatlan bérbeadási tevékenységet, nem pedig szálláshely szolgáltatási tevékenységet folytatott, mely áfamentes. Az alperes nem tártá fel kellő mértékben a tényállást, mivel mindössze néhány bankszámla kivonat közlemény rovatában foglaltakra alapította azt, megsértve ezzel az Art. 97. § (4)-(6) bekezdésében foglaltakat. Tévesen értelmezte a Ker.tv. 2. § 23. pontjában előírtakat, az itt felsorolt feltételek konjunktívak, az alperes pedig nem vizsgálta, hogy a felperes tevékenységével kapcsolatban felmerültek-e közvetlenül összefüggő szolgáltatások. Utalt a Rendelet szállás szolgáltatásra vonatkozó

részletes előírásaira és hangsúlyozta, hogy abból a tényből, hogy az ingatlan bérbeadás 7-14 napra történt, még nem következik, hogy szálláshely szolgáltatást nyújtott. Arra is utalt, hogy az Art. 118. § (5) bekezdése alapján az adóhatóság elrendelte bevallásai utólagos ellenőrzését, azonban az adóhatóságnak nincs jogszabályi felhatalmazása arra, hogy egy határozat megalapozottságát utólagosan igazolja.

- [6] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte. Kiemelte, hogy a szálláshely szolgáltatásnál az ingatlan átmeneti időre kerül bérbeadásra, ezzel együtt megjelenik egy szolgáltató jelleg és előtérbe kerül az üzletszerűség is, míg ezzel szemben az ingatlan bérbeadásnál a lakás hosszabb távú használatba adása a cél.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.
- [8] Elemezte a Ker.tv. 2. § 23. pontjában a szálláshely szolgáltatás fogalmát, annak lényegi elemeit az üzletszerűségben, nem huzamos jellegű éjszakai ott tartózkodást is magába foglaló, tipikusan turisztikai cél megvalósulásában, továbbá a szálláshely szolgáltatáshoz kapcsolódó, ezzel közvetlenül vele szorosan összefüggő egyéb szolgáltatások, pl. az ingatlan takarítása vagy az abban található ágyneműk, törölközők mosása meglétét emelte ki. Nem vitatta, hogy az általános forgalmi adó rendszerében az ingatlan bérbeadásnak minősül, amely az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés 1) pontja szerint fő szabályként adómentes szolgáltatás, azonban nézete szerint az adómentesség a 86. § (2) bekezdés a) pontja szerint az ingatlanok idegenforgalmi, turisztikai célú hasznosítására már nem terjed ki. Az adott tevékenység minősítését pedig a szolgáltatás jellegadó tartalma alapján kell elvégezni.
- [9] Az Áfa tv. rendelkezéseire figyelemmel kereskedelmi szálláshely szolgáltatás valósult meg minden olyan esetben, amikor az adóalany idegenforgalmi körben biztosít szállást vendégeinek, azaz, ha olyan szálláshely szolgáltatásról van szó, amely alapvetően turisztikai jellegű. Hangsúlyozta, hogy a közigazgatási iratokban fellelhető bankszámla kivonatok közlemény rovatainak adatai, valamint a felperes által csatolt iratok és a nyaraló interneten szálláshelyként való hirdetése alapján egyértelműen megállapítható, hogy a felperes nyaralóját előre meg nem határozott vendégeknek, turisztikai jelleggel, több ízben ellenérték fejében, tehát üzletszerű gazdasági tevékenység keretében nem huzamos időtartamra, hanem csak 6-7 napos, maximum 2 hetes éjszakai ott tartózkodást, pihenést is magába foglaló tartózkodás céljára adta ki. Így a felperes tevékenysége egyértelműen elhatárolható az ingatlannak a Ptk.-ban meghatározott és az Áfa tv. szerinti adómentes

bérbeadásától.

- [10] A nyaraló szálláshelyként való kiadása kapcsán felesleges és életszerűtlen a Ker.tv-ben meghatározott „a szálláshely nyújtásával közvetlenül összefüggő szolgáltatások” vizsgálata, mert nem ezek adják az adójogi elhatárolás elsődleges szempontját, másrészt nem feltételezhető, hogy az egymást kis időközzel követő különböző vendégek elszállásolása előtt ne került volna sor az ingatlan kitakarítására.
- [11] Utalt arra, hogy a szálláshely szolgáltatási tevékenység folytatásának részletes feltételeit szabályozó Rendelet szerint a szálláshely szolgáltatás többféle szervezeti keretben és formában történhet, így szálloda, panzió, kemping, üdülőház, közösségi szálláshely vagy az előbbi pontok alá nem tartozó egyéb szálláshely, illetve falusi szálláshely fogalma alá. Adójogi szempontból annak van jelentősége, hogy az ingatlan bérbeadása vagy szálláshely szolgáltatás nyújtása valósult-e meg.
- [12] Nézete szerint a mulasztás körülményeit teljes körűen feltárták, a felperes nyaralóját szálláshely szolgáltatási tevékenység keretében adta ki, mely tevékenység bejelentési kötelezettséghez és adószámhoz kötött, amellyel a felperes nem rendelkezett, ennél fogva a mulasztási bírság kiszabása jogszerű. A bírság kiszabása során nem volt jelentősége a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) alapelvi körében szabályozott jó-, illetve rosszhiszeműség bizonyítása kérdésének, hiszen a felperesnek az eljárás során tanúsított magatartása nem került a hatóság által értékelésre, illetve szankcionálásra, így nem sérült a Ket. 6. §-ában foglalt alapelv sem.
- [13] Nem tekintette a bíróság az alperesi határozatot idő előttinek sem, miután az Art. rendszeréből következően alapvetően másra irányul és más a célja, eltérő jellegű a két ellenőrzés. Az Art. 118. § alapján az adóhatóság elsősorban az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, melynek során adóhiányt nem állapít meg, de bírság kiszabására sor kerülhet. Ezen eljárás során tett megállapítások alapján rendelheti el az adóhatóság a bevallások utólagos ellenőrzését, amely az Art. 106. §-ára figyelemmel az adózó adómegállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében vizsgálhatja.
- [14] A bíróság összegző értékelése szerint az alperes cselekménye sem eljárási, sem anyagi jogszabályt nem sértett, az ügyben irányadó tényállást megfelelő alapossággal feltárta, határozata

indokolásában rögzítette és az ide vonatkozó jogszabályi rendelkezések alkalmazásával helytálló jogi következtetést vont le. Ezért a felperes megalapozatlan keresetét a bíróság a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (továbbiakban: Kp.) 88. § (1) bekezdés a) pontja alapján elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a jogszabálysértő határozat helyett új, a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozatalát indítványozta.
- [16] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont alkalmazásával 2. számú végzésével befogadta.
- [17] A felperes álláspontja szerint az elsőfokú bíróság jogerős ítélete sérti a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (továbbiakban: Pp.) 346. § (5) bekezdés, az Art. 22. § (16) bekezdés, a Ker.tv. 2. § 23. pontjában foglalt fogalmi meghatározást, az Art. 97. § (4)-(6) bekezdését és az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltakat.
- [18] Kifogásolta, hogy az alperes pusztán a bankszámla kivonatok közlemény rovata alapján minősítette a felperesi tevékenységet és ezzel összefüggésben utalt arra, hogy a bíróság a Ker.tv. 2. § 23. pontjában foglaltakat kiterjesztően értelmezte. Egyrészt a bíróság tévesen hivatkozott az Áfa tv. rendelkezéseire a szálláshely szolgáltatás fogalmi elemeinek meghatározásakor, ugyanis ennek meghatározását nem az Áfa tv. tartalmazza. A 2006/112. EK Irányelv 135. cikk (2) bekezdés a) pontja szerint a tagállamoknak kell a szállásadás fogalmát meghatározni. Mindebből következően a Ker.tv. 2. § 23. pontja irányadó, így a bíróság önkényesen jogot alkotott, amikor a szálláshely szolgáltatás fogalmát idegenforgalmi körben biztosított turisztikai jellegű ügylethez kötötte. Tévesen és pontatlanul utalt az Áfa tv. 86. § (2) bekezdés a) pontjára is, mely akként fogalmaz, hogy az (1) bekezdés 1) pontja nem alkalmazható az olyan bérbeadásra, amely tartalma alapján kereskedelmi szálláshely szolgáltatásnyújtásnak minősül.
- [19] Elemezte a Ker.tv. 2. § 23. pontjában meghatározott fogalmat. Hangsúlyozta, hogy ez nem tartalmazza az idegenforgalmi, turisztikai célú hasznosítást, így a nem létező fogalmi meghatározás alapján levont következtetés jogsértő. Kiemelte, hogy a magánszemély mind az ingatlan bérbeadás, mind a szálláshely szolgáltatás folytatása tekintetében áfa alanynak minősül, azonban az Art. 22. § (16) bekezdése mentesíti a magánszemély adózót az adószám megszerzéséhez előírt bejelentési kötelezettség teljesítése

alól abban az esetben, ha kizárólag az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti ingatlan bérbeadási (haszon-bérbeadási) tevékenységet folytat és nem él az adókötelessé tétel jogával. Utalt a NAV tájékoztatójában szereplő elhatárolásra, amely a bérbeadást a lakás hosszabb távú használatba adásával határozza meg, addig a szálláshely szolgáltatást az ingatlan átmeneti időre történő biztosításaként szálláshelyként definiálja, melyben megjelenik a szolgáltató jelleg is, a takarítás, a reggeli biztosítása, azaz a tevékenység szolgáltató jellege, üzletszerűsége kerül sokkal inkább előtérbe és ezeknek a körülményeknek van jelentősége. Nézete szerint az adójogi elhatárolást a szolgáltatások túlsúlyba kerülése eredményezi, ez nem szűkíthető le kizárólag a takarításra.

- [20] Kifogásolta, hogy a bíróság nem értékelte a felperes által felajánlott bizonyítékokat, a bérlők nyilatkozatait, melyek alátámasztották volna, hogy a szálláshely szolgáltatás két konjunktív feltétele közül a szolgáltatások megjelenése, túlsúlyba kerülése nem valósult meg. Szerinte az ingatlan bérbeadás-szálláshely szolgáltatástól való elhatárolása, az áfa alanyiség teljesülése (üzletszerűség) alapján még nem elhatárolható. A Ker.tv. 2. § 23. pontja két egyidejűleg teljesítendő feltételeiből csupán az egyik teljesült, a másik tekintetében a bizonyítás elégtelensége nélkül annak megvalósulása nem állapítható meg.
- [21] A jogszabályhely téves értelmezése kapcsán hivatkozott az Alkotmánybíróság 2/2016. (II.8.) AB határozatában foglaltakra, ebből levezette a bírói jogértelmezés alkotmányértését.
- [22] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [23] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.
- [24] Elsődlegesen a Kúria abban foglalt állást, hogy az Art. 87. § (1) bekezdés c./ pontjában szabályozott egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés keretén belül az adóhatóság minősíthette-e a felperesi tevékenységét, vagy ennek meghatározására kizárólag az adóbevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során történhetett-e meg.
- [25] A felperesnél lefolytatott vizsgálat során az adóhatóság lényegében az Art. 14. § (1) bekezdésében írtak teljesítését ellenőrzi, de nem terjed ki bevallásainak tartalmi vizsgálatára. Ugyanakkor ez nem zárja ki annak vizsgálatát, hogy az adózó tevékenysége gyakorlásához szükséges-e adószám kiváltása, vagyis bejelentési kötelezettségének eleget tett-e.

- [26] A perbeli esetben ennek azért is volt kifejezett jelentősége, mert a törvényalkotó a magánszemélyeket ingatlan bérbeadás esetén mentesítette az adószám kiváltása alól és főszabályként azt az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés 1./ pontja szerint tárgyi adómentes tevékenység alá sorolta. Ugyanakkor bizonyos típusú ingatlanhasznosításra még erre vonatkozó választás esetén sem alkalmazható az adómentesség. Ebbe a körbe sorolandó az olyan bérbeadás, amely tartalma alapján kereskedelmi szálláshelyszolgáltatás nyújtásának minősül. Annak eldöntése, hogy bérbeadási tevékenység vagy szálláshely szolgáltatás nyújtás történt-e a felperes részéről, nem haladta meg az Art. 86. § (1) bekezdés c.) pontja szerinti ellenőrzés kereteit, hiszen az ellenőrzés annak megállapítására irányult, hogy a felperes eleget tett-e adószám kiváltási kötelezettségének. Ennélfogva jogszabálysértés az alperes oldalán nem állapítható meg.
- [27] A Kúria álláspontja szerint az adóhatóságot az ilyen típusú ellenőrzés lefolytatása során is terheli az Art. 97. § (4)-(6) bekezdésében írt tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettség és ha kizárólag az iratok, könyvek ellenőrzése alapján a tényállás kellőképpen nem tárható fel, nem mellőzhető további bizonyítási eszközök igénybe vétele.
- [28] Ugyanakkor a perbeli esetben a Kúria megítélése szerint a tényállás a rendelkezésre álló okirati bizonyítékok alapján megfelelő mértékben tisztázható volt, nem volt szükség további bizonyítási eljárás lefolytatására. A felperesi hirdetések, online felületen megjelenő reklámozások és a szolgáltatást igénybe vevők átutalási közleményei elegendőek voltak a tevékenység jellegének meghatározásához. A Ker.tv. 2. § 23. pontjában foglalt feltételek maradéktalanul megvalósultak, hiszen nem huzamos jellegű, éjszakai ott tartózkodást, pihenést is magába foglaló tartózkodás céljára került kiadásra az ingatlan. A pihenési, nyaralási cél a hirdetések alapján egyértelműen rögzíthető, a Balaton közelsége, az ingatlant jellemző további pihenést, kikapcsolódást szolgáló egyéb szolgáltatások megjelenése (kerti grillező, napágyak, napernyő) nem hagynak kétséget afelől, hogy nem rövidebb időre szóló bérleti jogviszony, hanem szálláshely szolgáltatásnyújtás történt a felperes részéről. Ennek megállapításához nem szükséges a felperes által állított többletszolgáltatások megvalósulása. A jogalkotó a szálláshely nyújtáshoz kapcsolódó szolgáltatások minősítését végezte el, és rendelkezett akként, hogy azok nem szakíthatók el a szálláshely szolgáltatástól és minősíthetők önállóan.
- [29] Utal a Kúria arra is, hogy az Unió Bírósága már több döntésében is foglalkozott a bérbeadás fogalmának meghatározásával és kimondta, hogy „az ingatlanok bérbeadásának alapvető ismérve abban áll, hogy az érdekeltnek ellentételezés fejében bizonyos időtartamra jogot

biztosítanak arra, hogy az ingatlant úgy vegye birtokba, mintha annak tulajdonosa lenne, miközben minden más személyt kizárnak e jog gyakorlásából." „a Bíróság több ízben hivatkozott a bérlet időtartammal kapcsolatos elemére, azt annak érdekében tette, hogy megkülönböztesse az - általában viszonylag passzív jellegű, pusztán az idő múlásától függő és jelentős hozzáadott értéket nem eredményező tevékenységet képező (lásd e tekintetben a fent hivatkozott, ún. „Goed Wonen” ügyben hozott ítélet 52. pontját) - ingatlan-bérbeadási műveletet, más olyan ipari vagy kereskedelmi jellegű üzleti tevékenységektől, amelyeket a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 1-4. alpontja tartalmaz, vagy amelyek tárgya jellemzően inkább szolgáltatás nyújtása, mint csupán valamely dolog rendelkezésre bocsátása...” (C-284/03)

- [30] A perbeli esetben nem csupán egy passzív jellegű bérbeadás valósult meg, hanem olyan a pihenést, kikapcsolódást szolgáló jellegzetességek állnak fenn, amelyek a szálláshely szolgáltatásnyújtás ismérvei. Mindezekre tekintettel helytállóan ítélte meg az alperes és az elsőfokú bíróság is a felperesi tevékenységet és sorolta abba a kategóriába, mely adószám birtokába végezhető. A felperesi érveléssel ellentétben nem lépett túl a jogszabály értelmezés keretein a bíróság, az irányadó fogalmat a jogszabály céljával összhangban értelmezte. Az adószám hiányában végzett tevékenység szankciója a bírság kiszabása, melyről jogszerűen rendelkezett az alperes.
- [31] A fentiekre figyelemmel a Kúria a helytálló elsőfokú bírósági ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [32] *Az egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére irányuló eljárásban lehetőség van a vizsgált tevékenység jellemzői alapján annak meghatározására, hogy az adózó adószám kiváltására köteles-e és ennek elmaradása esetén a megfelelő szankció alkalmazása jogszerű.*

Záró rész

- [33] Az alperes pernyertességére tekintettel a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 83. § (1) bekezdés alapján a Kúria a felperest kötelezte az alperes perköltségeinek megfizetésére.
- [34] Az Itv. 50. § (1) bekezdése szerinti mértékű, a 45/A § (2)

bekezdése alapján számított és a 62. § (1) bekezdés h) pontja értelmében feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték – a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése alapján a felperes viseli.

[35] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2019. január 31.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**