

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Krasz Mária ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Novoth Zoltán jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Elnöke alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2009. június 23. napján hozott 11.K.34.669/2008/6. számú ítélet ellen a felperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.34.669/2008/6. számú ítéletét 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 az államnak - külön felhívásra - 1.004.200 (egymillió-négyezerkettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes nem rendelkezett tevékenységi körének ellátásához szükséges hulladéklerakó teleppel, így azt tulajdonosától ...-tól (továbbiakban: önkormányzat) szerződés alapján bérelte. A bérleti szerződés 6.) pontja szerint a bérleti díj elemei a következők voltak: a használatra való átengedés díjhányada (bérleti díj), rekultivációs díjhányad, pótlólagos beruházási díjhányad, a vagyonbiztosítás, (amennyiben a felperes köti és fizeti), és a felhalmozási díjhányad. A felperesnek a bérleti díjat a felhalmozási díjhányad kivételével havonta kellett fizetnie, ez utóbbi éves és egyösszegű fizetési kötelezettség volt. A felperes a bérleti díjat 2003., illetve 2004. évben az anyagi jellegű ráfordítások között számolta el az adózás előtti eredmény terhére.

A felperesnek 2003. január 1-jén két tulajdonosa volt, 50 %-os részesedéssel az önkormányzat és 49 %-os törzstőke részesedéssel az ... Kft (továbbiakban Kft.). A tulajdonosok között 2003. évben megegyezés jött létre, mely szerint a Kft. hajlandó átadni üzletrészt az önkormányzatnak. Az önkormányzat nem rendelkezett az üzletrész kivásárlásához szükséges anyagi erővel, ezért a felperes vállalta el a vételár előteremtését. Az önkormányzat határozattal felhatalmazást adott a felperesnek arra, hogy megvásárolja a Kft. tulajdoni hányadának 25.03 %-át. Ezt a felperes 2004. március 26-án

tette meg, és az üzletrészt 383.000.000 Ft vételárnak megfelelő értéken nyilvántartásba vette, majd 2004. november 19-én ezt az üzletrészt az önkormányzatnak, és a ... Vagyonkezelő KHT-nek - térítésmentesen - átadta. A felperes az ingyenesen átadott üzletrész nyilvántartási értékét - rendkívüli ráfordításként - az adózás előtti eredmény terhére elszámolta, 2004. évi társasági adóalapot pedig a térítésmentes átadás miatt ugyanezen összeggel megnövelte.

A felperes az üzletrészvásárlásához 10 éves lejáratra szóló 383.000.000 Ft összegű hitelt vett fel, amellyel kapcsolatban 2004. évben 35.489.000 Ft kamatköltség és 612.000 Ft hitelkezelési költség merült fel. Ezeket az összegeket a felperes az adózás előtti eredmény terhére elszámolta, a mindösszesen 36.101.000 Ft ráfordítással azonban a 2004. évi társasági adóalapját nem növelte meg.

Az adóhatóság a felperesnél - 2003-2004. évekre - bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, és az ennek eredményét rögzítő 1548042497 számú határozat - fellebbezés hiányában - jogerőre emelkedett.

Az alperes felülellenőrzés lefolytatását rendelte el. Az ennek eredményeként hozott elsőfokú határozat -a 1548042497 számú határozatot megváltoztatva - 2003-2004. évekre társasági adó - (továbbiakban: ta) és általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) adónemekben a felperes terhére mindösszesen 16.736.000, javára 36.735.000 Ft adókülönbötet állapított meg, amelyből 16.736.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, adóbírságot szabott ki, és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a felülellenőrzés tárgyában hozott elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy a felperes javára a bevalláshoz és az elsőfokú határozatban megállapított adókülönbözethez képest még biztosítási járulékkülönbötet is előírt, egyebekben azonban az elsőfokú határozatot változatlanul helybenhagyta.

A felperes keresetében a felülellenőrzés eredményeként hozott elsőfokú határozat 2)3)5)6)8)9) pontjával kapcsolatos alperesi érdemi döntést vitatta, e körben kérte az alperesi határozat hatályon kívül helyezését az elsőfokú határozatra is kiterjedően, és az elsőfokon eljárta közigazgatási szerv új eljárásra kötelezését. A kereset tehát a bérleti díjjal, ezen belül a felhalmozási díjhányaddal és az üzletrész térítésmentes átadásával illetve ennek megvásárlásával kapcsolatos költségeket érintő alperesi megállapításokat, és az e körben alkalmazott jogkövetkezményeket kérte jogsértőnek minősíteni.

Az alperes határozata a kereset által vitatott körben a következőket tartalmazza:

A közszolgáltatási díj a szolgáltató számára fedezeti alapot jelent tevékenységének tartós ellátásához, a fejlesztéshez, és új hulladéklerakó telep kialakításához. Ebből következően a közszolgáltatási díj meghatározása során a díjba beépített felhalmozási díjhányad a közszolgáltatást ténylegesen végző gazdálkodó nyereségének része. A közszolgáltatást működtető gazdálkodó megállapodhat az önkormányzattal, hogy nem kíván hulladéklerakó telepet létrehozni és a nála képződő felhalmozási alapról lemondhat az önkormányzat javára, az így átadott pénzeszköz azonban visszafizetési kötelezettség nélkül átadott fejlesztési támogatásnak minősül, amely a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao.tv.) 8.§ (1) bekezdés n) pontja értelmében növeli az adózás előtti eredményt. A felhalmozási díjhányad címén önkormányzat által felperes felé kiszámlázott összeg tehát nem szolgáltatás ellenértékének, hanem véglegesen átadott pénzösszegnek minősül, és mint ilyen, az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa.tv.) 3.§-a értelmében nem tartozik az Áfa. tv. hatálya alá. A jogügylet során tehát az előzetesen felszámított áfa levonására nem kerülhet sor, ezért a felperes jogséértően helyezte levonásba az önkormányzat által kibocsátott számlákon feltüntetett 9.351.355Ft áfa-t. Az alperes a felhalmozási díjhányad kapcsán érdemi döntésének indokaként hivatkozott még az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 16.§ (3) bekezdésére, 86.§ (7) bekezdés c) pontjára, az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjára, 35.§ (1) a) pontjára is.

Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes a saját üzletrészt a tulajdonosai részére történő térítésmentes átadás céljára vásárolta meg, így ez nem minősül a Tao.tv. 1.§ (1) bekezdése szerinti vállalkozási tevékenységgel kapcsolatban felmerült ráfordításnak. A térítésmentesen átadott üzletrészek megvásárlása érdekében felmerült hitelköltségek sem tekinthetők vállalkozási tevékenységgel kapcsolatos költségeknek, ezért az alperes a felperes társasági adóalapjának meghatározásakor az adózás előtti eredményt- Tao.tv. 8.§ (1) bekezdés d) pontja alapján- megnövelte a hitelköltséggel.

A felperes keresetében azzal érvelt, hogy a bérbeadó későbbi felhasználási szándékától függetlenül a felhalmozási díjhányad -a szerződés szerint és a valóságban is- a bérleti díj részét képezte. Kifejtette, hogy az üzletrész megszerzése hosszú távú gazdasági érdekeit, a térítés nélküli átadás pedig a jogszabályoknak való megfelelést szolgálta, ezért az általa felvett hitel kamatait és

költségeit helyesen számolta el. Hivatkozott arra, hogy a térítés nélküli üzletrész átadás az alperes szerint sem növeli a társasági adó alapját, ezért az ehhez kapcsolódó úgynevezett járulékos költségek sem lehetnek adóalapot növelő tételek. Kifejtette, hogy a kivásárlásból, a kötelező eszköz átadásból származó jövedelme és üzleti előnyszerzése egyértelműen megvalósult, és azt, hogy az üzletrészvásárlás az ő érdekében állt igazolja az is, hogy 2004. évhez képest 2007. évre saját tőkéje 71.5 %-kal megnőtt.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Ítéletében megállapította, hogy felperes a felhalmozási díjhánnyal jogszerűtlenül csökkentette a társasági adóalapját, és az ezzel összefüggésben befogadott számla áfa tartalmának levonását is helytelenül alkalmazta. Az volt az első fokú bíróság jogi álláspontja, hogy az üzletrész vásárlás nem minősül vállalkozási tevékenységgel kapcsolatos ráfordításnak, ezért a térítésmentesen átadott üzletrész megvásárlása érdekében felmerült hitelköltségek sem tekinthetők ilyen tevékenységnek. Az alperes jogszerűen járt el akkor, amikor a felperes társasági adóalapjának meghatározásakor az adózás előtti eredményt megnövelte. A hitelfeltételhez kapcsolódó ráfordítások az önkormányzat vagyongyarapodását szolgálták. A felperes nem tudta a perben sem bizonyítani, hogy az ő vállalkozási tevékenységét szolgálták volna az e körben végbe ment ügyletek, ezért az alperes határozata a kereset által vitatott körben megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát.

Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet a bérleti díj egyik elemének minősítése kapcsán nem felel meg a Ptk. 99.§-ában, 423.§-ában és az Art. 1.§ (7) bekezdésében foglaltaknak, az üzletrészt érintő jogerős ítéleti döntés pedig ellentétes a Tao.tv. 1.§ (1) bekezdésével.

Kifejtette, hogy a társasági adóalapot növelő tételek nem kizárólag a Tao.tv. 8.§ (1) bekezdése által hivatkozott 3. számú mellékletben felsorolt körből kerülhetnek ki. Az üzletrésszel kapcsolatos jogügyletek akkor is, és azóta is szorosan kapcsolódnak vállalkozási tevékenységéhez, az alperes illetve az első fokú bíróság tévesen, egyoldalúan minősítette az ügyleteket.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló

iratok alapján dönt a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben (Pp. 275.§ (1) és (2) bekezdései, BH.2002.29.)

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratokból azt állapította meg, hogy a jogerős ítéletben megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű, és kizárólag okszerű, a logika szabályainak is megfelelő tényeket, ténybeli következtetéseket tartalmaz. Az elsőfokú bíróság a Pp. 206.§ (1) bekezdése és 221.§ (1) bekezdése alapján eljárva értékelési és mérlegelési körébe vont minden felek által elé tárt tényt, adatot, körülményt, bizonyítékot, és ezek értékeléséről számot is adott.

Az iratokból megállapíthatóan a felperes, mivel nem rendelkezett hulladék-lerakóval, ezt az önkormányzattól vette bérbe. A bérleti szerződés rögzítette, hogy a felhalmozási díjhányad része a lakossági szolgáltatási díjnak, amit a felperes a szállítási díj részeként szed be a szolgáltatást igénybe vevő vevőitől, és azzal a tárgyévét követően számol el a bérbe adó önkormányzat felé, amely ezt az összeget elkülönítve kezeli, mivel ez az összeg csak egy később létesítendő hulladékkezelő megépítésére fordítható.

Az előzőekben ismertetett tényállásból következik, hogy a bérleti díjban szerepeltetett felhalmozási díjhányad nem a felperesnek nyújtott szolgáltatás, hanem az egy jövőbeli fejlesztés ellenértéke. A felhalmozási díjhányad külön is nevesítésre került a bérleti szerződésben, és a bérleti díj - a felperes érvelésével ellentétben - tartalmazta az amortizáció ellenértékét. Ez utóbbi köthető az adott időszaki használatához, szemben a felhalmozási díjhányaddal, amely felszámítása ettől független, hiszen egy jövőbeli fejlesztés, egy hulladéklerakó létesítése érdekében került meghatározásra.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság az alperes és az elsőfokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben is, hogy a közszolgáltatási díj a közszolgáltatást működtető számára biztosít fedezeti alapot a tevékenységhez, fejlesztéshez és egy majdani hulladéktelep kialakításához, és a díjba beépített felhalmozási díjhányad a szolgáltatás-nyújtó nyereségének a részét képezi. A perbeli esetben azonban a közszolgáltatást végző felperes megállapodott a tulajdonos önkormányzattal abban, hogy erről lemond az önkormányzat javára, ezért az ennek megfelelően átadott pénzeszköz visszafizetés nélküli pénzátadásnak minősül, amely a Tao.tv. 8.§ (1) bekezdés n) pontja szerint az adózás előtti eredményt növeli. Mivel a felhalmozási díjhányad felperes felé történő kiszámlázása nem egy szolgáltatás ellenértéke, hanem az Áfa.tv. 3.§-a szerinti végleges pénzeszköz átadás, ennek kapcsán áfa-levonásra nincs jogszabályi lehetőség. A szolgáltatás nyújtás mindig ellenérték fejében végzett tevékenység, az ellenérték pedig tartozás kiegyenlítésére fordított vagyoni érték. A felhalmozási díjhányad nem az adózó részére

teljesített szolgáltatás-nyújtás, hanem olyan fejlesztési hozzájárulás, amely a perben vitatott bérleti szolgáltatás ellenértékének nem lehetett a része (Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontja, 8.§ (1) bekezdése, 13.§ (1) bekezdése).

Az alperes és az elsőfokú bíróság - a kifejtettekből következően - a szerződéseket, ügyleteket az Art. 1.§ (7) bekezdésének megfelelően eljárva értékelte, és az adójogi jogkövetkeztetéseket is törvényesen vont le. Megjegyzi a Legfelsőbb Bíróság, hogy a dolgok bérletéről a Ptk. 423.§-a akként rendelkezik, hogy a bérleti szerződés alapján a bérbeadó köteles a dolgot ideiglenesen a bérlő használatába adni, a bérlő pedig bért fizetni. Ebből következően egy majdan létesítendő telephellyel kapcsolatos használatba adás nyilvánvalóan fel sem merülhet, e tekintetben bérleti díj nem szedhető, illetve nem fizethető meg. A felhalmozási díjhányad egyébként sem állt összefüggésben a bérlet tárgyával, ez kizárólag egy jövőben létesítendő hulladéklerakóhoz kapcsolódik, ennél fogva az alperes és az elsőfokú bíróság is helytállóan állapította meg, hogy a felperes nem jogszerűen csökkentette a társasági adóalapját és helytelenül gyakorolta a felhalmozási díjjal összefüggésben befogadott számla kapcsán az adólevonási jogát is.

Az üzletrész adásvételének lebonyolítására úgy került sor, hogy a vételárat a felperes fizette meg hitelből, majd az így megszerzett üzletrészt térítésmentesen adta át az önkormányzatnak és egy másik gazdasági társaságnak a közöttük korábban létre jött megállapodásnak megfelelően. Ebből következően az üzletrész térítésmentes átadásának oka nem a felperes által hivatkozott gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLV. törvény szerinti azon ok volt, hogy vásárlás után csak maximum egy évig van lehetőség a saját üzletrész tulajdonban tartására.

A Tao.tv. 1. § (1) bekezdése értelmében vállalkozási tevékenységnek minősül minden jövedelem és vagyonszerzésre irányuló, vagy azt eredményező gazdasági tevékenység, és e törvény szerint jövedelem a társasági adó, illetve az osztalékadó alapjaként meghatározott összeg, a vagyon összegének meghatározására pedig a számviteli nyilvántartások alapján kerülhet sor. Az ügylet kihatásaként a felperes jövedelme egyben társasági adó alapja - mint ahogyan azt az elsőfokú bíróság ítélete és az alperes határozata is rögzíti - 419.101.000 Ft-tal illetve 25 %-kal csökkent, míg ezzel egyidejűleg az önkormányzat vagyona nőtt. Az üzletrész megszerzéshez, a hitel feltételhez kapcsolódó ráfordítások, a kamat és a kezelési díj így az önkormányzat vagyongyarapodását szolgálták, ezért e ráfordítások társasági adóalap terhére történő felperes általi elszámolása nem volt jogszerű. Alappal helyezkedett az elsőfokú bíróság arra az álláspontra, hogy nincs okozati összefüggés a kivásárlást követően megszűnt szerződések miatt kimutatható jövedelem növekedés, és a között, hogy a felperes vette fel a hitelt és fizette vissza,

miközben ez által a tulajdonosok ingyenesen jutottak további vagyonhoz. A felperes a perben sem igazolta, hogy ezen ügyletek következtében jogszerűen járt volna el, a Tao. tv. 8.§ (1) bekezdés n), d) pontjában foglaltak értelmében pedig az adózás előtti eredményt növeli a visszafizetési kötelezettség nélkül adott támogatás, juttatás, véglegesen átadott pénzeszköz, és térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értéke, az átvevő által meg nem térített áfa, valamint az adózó által átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege, az adóévben térítés nélkül nyújtott szolgáltatás bekerülési értéke. Az alperes tehát jogszerűen növelte meg a felperes társasági adóalapját. A felperes által hivatkozott saját tőkenövekedés sem igazolja azt, hogy ez a növekedés az adózó saját üzletrész vásárlása és annak térítésmentes átadásának következménye lenne, különös tekintettel arra, hogy a felperes által hivatkozott mérték éppen a perben vitatott jogügylet miatt bekövetkezett saját tőke csökkenéshez képest lett meghatározva. Mivel az üzletrész térítésmentes átadására jogszabályi előírás alapján került sor, ennek értékével a felülellenőrzés nem növelte meg a felperes társasági adóalapját. Ez azonban - a korábban részletezettek miatt - nem jelenti azt, hogy a saját üzletrész-vásárlás a vállalkozási tevékenységgel kapcsolatos ráfordítás lett volna.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. április 8.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**