

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Dobrossy és Alexa Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Dobrossy István ügyvéd) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Lukács Andrea jogi előadó által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-alföldi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróságon 12.K.27.230/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. november 26-án kelt 12.K.27.230/2009/8. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 10. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 12.K.27.230/2009/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesi önkormányzat 2005. szeptember 16. napján kötött vállalkozási szerződés alapján kezdte meg a település szennyvízcsatorna hálózatának kialakítását. A képviselő testület döntése értelmében a szennyvízcsatorna hálózatot az önkormányzat vízi közműveket üzemeltető szervezete fogja működtetni, melynek jogállása: önálló jogkörrel nem rendelkező önkormányzati intézmény, önálló adószáma nincs. A felperes 2008. I. negyedévében benyújtott általános forgalmi adóbevallásában a szennyvízcsatorna építéséhez kapcsolódó két, 2007. szeptember 28., illetve október 1-jei keltezésű számla áfa-tartalmát kívánta levonásba helyezni.

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2008. I. negyedévére vonatkozóan általános forgalmi adót érintő bevallások utólagos vizsgálatát végezte kiutalás előtti ellenőrzés keretében, melynek eredményeként határozatával a felperes terhére 23.097.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg, amelyből 22.641.000 Ft-ot

jogosulatlan visszaigénylésnek minősített; egyidejűleg rendelkezett 1.132.000 Ft adóbírság előírásáról.

Az alperes 2899699303/2009. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Határozatában megállapította, hogy a felperes sem az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban régi Áfa tv.), sem az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban új Áfa tv.) rendelkezése értelmében adólevonási jogát nem gyakorolhatta.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy nem sértette meg az új Áfa tv. 269. § (5) bekezdését, esetében az új Áfa tv. 269. § (1) bekezdése igénybevétele nem mellőzhető. Az adólevonási jog személyi és tárgyi feltételei fennálltak (számla, számla kiegyenlítése, adóköteles bevételszerző tevékenység). Az alperes nem vette figyelembe, hogy a felperesi önkormányzat vízi közműveket üzemeltető szervezete volt a beruházó. A felperes a rendeltetésszerűen használatba vett közművagyonát bérbeadás útján hasznosítja. A felperes egyéb ingatlan bérbeadással bejelentkezett az áfa-körbe. Az alapító okirat alapján nincs vagyonátengedés az önkormányzat és a részben önálló költségvetési szervek között.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában megállapította, hogy a régi Áfa tv. 5. § (3) bekezdése alapján a felperes tevékenysége nem minősült gazdasági tevékenységnek. A koncesszió körében hivatkozott a koncesszióról szóló 1991. évi XVI. törvény (továbbiakban Koncesszió tv.) 1. § (1) bekezdés d) pontjára. A perbeli tevékenységet a régi Áfa tv. 4/A. § (7) bekezdésére és a koncessziós szerződéskötés lehetőségére figyelemmel, a régi Áfa tv. 30. § (1) bekezdés szerinti tárgyi adómentes tevékenységnek kell tekinteni, ezért a 33. § (1) bekezdés a) pontja alapján nem vonható le az előzetesen felszámított adó.

Kifejtette, hogy a 2007. december 31. napjáig hatályban lévő rendelkezések alapján az önkormányzat által megvalósított beruházásokhoz kapcsolódó általános forgalmi adó nem vonható le, ugyanakkor a közmű átadásáért, koncesszióba adásáért esetlegesen beszedett díjakat nem terheli áfa-fizetési kötelezettség. Utalt átmeneti rendelkezésként az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról rendelkező 2003. évi XCI. törvény (továbbiakban Módosító tv.) 211. § (20) bekezdésére, amely 2004. január 1. napjáig odaítélt államháztartási támogatás igénybevétele esetén lehetővé tette a beruházáshoz kapcsolódó áfa levonását. A perbeli esetben azonban a felperes maga sem hivatkozott ilyen állami támogatás felhasználására.

Az új Áfa tv. 6. §-a szerint már fő szabályként levonható a közműberuházásokhoz kapcsolódó áfa. A régi és az új Áfa tv. rendelkezései ellenmondására építette be a jogalkotó az új Áfa tv. 269. § (5) bekezdését, amely korábban le nem vonható adó utólagos levonását tette lehetővé egy későbbi adó-megállapítási időszakban a fizetendő adó mértékéig.

Az első fokú bíróság a vízi közmű társulatok által megvalósított csatorna beruházás utáni forgalmi adó levonása körében hivatkozott a Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága BH 2009.129. számú eseti döntésében kifejtettekre is.

Az első fokú bíróság jogerős ítélete ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezését és a keresetének történő helyt adást, vagy a megyei bíróság új eljárás lefolytatására utasítását. Továbbra is arra hivatkozott, hogy a közszolgáltatást maga az önkormányzat végzi részben önálló költségvetési szerv útján, erre figyelemmel a felperes esetében a vízgazdálkodásról szóló 1995 évi LVII. tv (továbbiakban Vgt. 9. § (1) és (2) bekezdései nem alkalmazandók. Az áfa-levonás formai és tartalmi feltételeinek megfelelt (számla, teljesítés, adóköteles tevékenység). Az önkormányzatnak nem kötelezettsége a vízi közmű átadása. Az üzemeltető költségvetési szerv nem végez közhatalmi tevékenységet, így a törvényi tilalom rá nem vonatkozik, ezért adóalany lehet. A tevékenység gyakorlásának átengedése nem valósul meg, hanem a közszolgáltató az önkormányzat, így az áfa alanya is a közszolgáltató marad. Hivatkozott továbbá arra, hogy az első fokú bíróság megsértette a Pp. 3. § (3) bekezdését, 206. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy a régi Áfa tv. alapján a perbeli tevékenység tárgyi adómentes tevékenységnek minősült. Az önkormányzat saját maga vagy költségvetési intézménye útján nem üzemeltetheti a vízi közművet.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az első fokú bíróság a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a tényállást teljes körűen feltárta, az ügyben alkalmazandó valamennyi jogszabályhelyet felhívta, és azok helyes értelmezésével hozta meg döntését, a bizonyítékok okszerűtlen mérlegelése nem tapasztalható. A felperes áfa levonási jogát vizsgálta mind a régi, mind az új Áfa. tv. szabályai alapján.

A régi Áfa tv. alapján az önkormányzatok vízi közmű beruházásaihoz kapcsolódó áfa levonhatóság jogkérdését a Legfelsőbb Bíróság több esetben vizsgálta (BH 2009/129., EBH 2007/1651.). A Legfelsőbb Bíróság jelen ítélkező tanácsa az abban kifejtettekkel mindenben egyetért, ezért a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló

1997. évi LXVI. törvény 29. § (1) bekezdés b) pontja alapján jogegységi eljárást nem kezdeményez.

A Legfelsőbb Bíróság jelen perben is rámutat arra, hogy a perben elsődlegesen nem a felperes jogalanyisága (amely a helyi önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvényen alapul), és nem is a közhatalom gyakorlásakori adóalanyisága volt vitás [amit a régi Áfa. tv. 4/A. § (1) bekezdés b) pontja speciálisan szabályoz], hanem a vagyon, vagyonértékű jog, tevékenység gyakorlása átengedésének vizsgálata és Áfa tv-beli értelmezése.

A régi Áfa tv. 5. § (3) bekezdése szerint nem minősül gazdasági tevékenységnek az olyan vagyon, vagyonértékű jog átengedése, amelyre külön törvény rendelkezése alapján koncessziós szerződést lehet kötni. A Koncesszió tv. 1. § (1) bekezdés d) pontja alapján idetartozik egyebek mellett az önkormányzati törzsvagyon részét képező helyi közutak és műtárgyaik, továbbá közművek működtetése.

Az Áfa tv. 2004. január 1-jétől hatályos 4/A. § (7) bekezdése szerint az olyan vagyon, vagyonértéki jog, tevékenység gyakorlásának átengedését, melyre külön törvény rendelkezése alapján koncessziós szerződést lehet kötni - kizárólag a levonható adó megállapítása tekintetében a 30. § (1) bekezdése szerinti tárgyi adómentes tevékenységnek kell tekinteni. Tehát nem a konkrét átengedés, hanem az átengedés lehetősége már megteremti az eltérő jogi szabályozást. Az első fokú bíróság tehát helyesen állapította meg, hogy mivel a vízi közmű átengedése koncessziós szerződés keretében is megvalósulhat, a fenti rendelkezések alapján az átadás tárgyi-adómentes tevékenységnek minősül. Az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés a) pontja szerint nem vonható le előzetesen felszámított adó, ha az adóalany a terméket és a szolgáltatást közvetlenül a 30. § (1) bekezdés szerinti adómentes termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz használja fel, hasznosítja.

A Módosító tv. 211. § (20) bekezdése alapján nem minősül a levonható adó megállapítása tekintetében közhatalmi tevékenységnek az olyan vagyon, vagyonértékű jog, továbbá tevékenység gyakorlásának átengedése, amelyre külön törvény rendelkezései alapján koncessziós szerződést lehet kötni, ha a koncessziós szerződés keretében átengedhető vagyont, vagyoni értékű jogot, tevékenység gyakorlásának lehetőségét olyan beruházás hozza létre, amelyhez kapcsolódó államháztartási támogatásról az adóalany adólevonási jogának figyelembevételével 2004. január 1. napját megelőzően született döntés azzal, hogy e beruházás tekintetében a rendeltetésszerű használatbavétel évét követő tizedik év utolsó napjáig kizárólag ezen beruházás és az ehhez közvetlenül kapcsolódó gazdasági tevékenység tekintetében az adóalany adókötelezettségét, illetve levonási jogát az Áfa törvény 2003. december 31. napján hatályos rendelkezései szerint teljesíti. E körben helyesen

állapította meg az első fokú bíróság, hogy a felperes maga sem hivatkozott arra, hogy az önkormányzat a beruházás megvalósítása érdekében a központi költségvetéstől támogatást kapott. Ezért a fenti átmeneti rendelkezést a felperes esetében nem lehet alkalmazni.

Az első fokú bíróság helyesen állapította meg, hogy a 2004. január 1. és 2007. december 31. közötti időben - kivéve az államháztartási támogatáshoz kapcsolódó eltérő szabályt - az önkormányzat által megvalósított beruházáshoz kapcsolódó áfa nem volt levonható.

Az új Áfa tv. ettől eltérő szabályozást tartalmaz, ezért a Legfelsőbb Bíróság is vizsgálta, hogy az új Áfa tv. 269. § (1) bekezdésére figyelemmel a felperes esetében ez kedvezőbb elbírálást eredményez-e.

A perbeli jogkérdésre kifejezett, speciális rendelkezést tartalmaz az új Áfa tv. 269. § (5) bekezdése. Ezek szerint az a személy, szervezet, akinél (amelynél) külön törvény rendelkezései alapján köthető koncessziós szerződés keretében átengedhető vagyont, vagyoni értékű jogot, tevékenység gyakorlásának lehetőségét olyan beruházás hozza létre, amelyhez kapcsolódó - 2004. január 1. és 2007. december 31. közötti időszakban teljesített - beszerzésekre jutó előzetesen felszámított adó tekintetében az Áfa tv. előírásai alapján adólevonási jog nem állt fenn, az így le nem vont előzetesen felszámított adó tekintetében utólag - e törvénynek az adó levonására vonatkozó előírásainak figyelembevételével - adólevonási joggal élhet, feltéve, hogy a beruházással létrejövő vagyon, vagyoni értékű jog, tevékenység gyakorlásának átengedése, hasznosítása e törvény rendelkezései szerint adófizetési kötelezettséget keletkeztet. Az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor a beruházással létrejövő vagyon, vagyoni értékű jog, tevékenység gyakorlásának átengedése után a fizetendő adót - e törvény rendelkezései szerint - meg kell állapítani. Az adólevonási jog kizárólag úgy gyakorolható, hogy az utólag levonható előzetesen felszámított adóként figyelembe vehető összeg adott adó-megállapítási időszakban nem haladhatja meg az ugyanezen adó-megállapítási időszakban - a beruházással létrejövő vagyon, vagyoni értékű jog, tevékenység gyakorlásának átengedése után - megállapított fizetendő adó összegét.

Az új jogi szabályozás tehát visszamenőlegesen megteremti - a korábban le nem vonható - áfa-levonás lehetőségét, de ezt további feltételhez köti. A felperes esetében azonban még nem keletkezett a beruházással létrejövő vagyon, vagyoni értékű jog, tevékenység gyakorlásának átengedése után adó fizetési kötelezettség, így ehhez kapcsolódóan nem lehetett adólevonási jogot sem jogszerűen gyakorolni. A felperest tehát a 2008. I. negyedévében az új Áfa tv. alapján sem illette meg az általános forgalmi adó levonási jog.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket, a felperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdése b) pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. § alapján az állam viseli.

Budapest, 2010. november 11.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró