

ADÓ- ÉS VÁM ÉRTESÍTŐ 11. SZÁM - 2015. OKTÓBER 21.

II. Bírósági gyakorlat

12.

Ingtalan bérbeadásként kezelt tevékenység adójogi átminősítése szempontjából nem annak van jelentősége, hogy a felperes jogszerűen végezhet-e székhelyszolgáltatási tevékenységet, hanem annak, hogy a felperes tevékenysége annak valós tartalma szerint milyen gazdasági tevékenységnek minősül. Bérbeadás esetén áfa mentes, szja szerint különadózó lakásbérletből származó bevétel után kell eleget tenni az adófizetési kötelezettségnek, ugyanakkor a tartalmilag "székhelyszolgáltatást" nyújtó felperes esetében a szolgáltatásból származó bevétel áfa köteles, önálló tevékenységből származó jövedelmet keletkeztetett.

[A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról [2006. évi V. törvény \(továbbiakban: Ctv.\) 7. § \(4\) bekezdése és 7/A. §-a](#), a Polgári Törvénykönyvről szóló [1959. évi IV. törvény \(a továbbiakban: Ptk.\) 434. §-a](#); a lakások és helyiségek bérletére, valamint az elidegenítésükre vonatkozó egyes szabályokról szóló [1993. évi LXXVIII. törvény \(a továbbiakban: Lakás tv.\) 2. § \(2\) és \(3\) bekezdései](#), az adózás rendjéről szóló [2003. évi XCII. törvény \(a továbbiakban: Art.\) 1. § \(7\) bekezdése](#), a személyi jövedelemadóról szóló [1995. évi CXVII. törvény \(továbbiakban: Szja tv.\) 16–18. §-ai, 74. §-a](#); az általános forgalmi adóról szóló [2007. évi CXXVII. törvény \(továbbiakban: Áfa tv.\) 259. § 4. pont](#)]

A felperes adószámmal rendelkező magánszemély, akinek bejelentett tevékenységi köre ingatlan bérbeadás, bejelentett telephelye a bérbe adott ingatlan volt. A felperes az ingatlan bérbeadási tevékenységet 2009-ben kezdte, melynek keretében magánszemélyként gazdasági társaságok részére székhely céljára adta bérbe a tulajdonában álló 66 m² alapterületű ingatlant, amelyben egyébként a felperes és édesanyja életvitelszerűen él. A hámszobás ingatlanból a nagyszobát „főirodaként”, egy másik szobát szintén irodai célokra, de jellemzően különböző technikai eszközök (p1. számítógép, szkennel) elhelyezésére, a harmadik szobát pedig lakószobaként használták. Felperes emellett tulajdonosa az általa alapított Kft.-nek, mely társaság a felperessel jogviszonyban álló gazdasági társaságok részére összetett adminisztratív tevékenységet végzett, míg felperes ugyanazon gazdasági társaságok részére magánszemélyként ingatlan bérbeadásnak nevezett tevékenységet nyújtott, oly módon, hogy engedélyezte az ingatlan székhelyként történő bejegyzését, valamint a székhelyre küldött iratokat átvette és továbbította a képviselők részére. A felperes az általa nyújtott szolgáltatást bérleti díjként – áfa mentesen – számlázta és az ebből származó bevételét a személyi jövedelemadó bevallásában különadózó jövedelemként számolta el.

Az adóhatóság az általa folytatott ellenőrzést követően meghozott határozatában azt állapította meg, hogy a felperes magánszemélyként ingatlan bérbeadás helyett – valós tartalma alapján – máshová nem sorolt egyéb üzleti szolgáltatást (SZJ 74.84.16.9) nyújtott, amely szolgáltatás – az ingatlan bérbeadási tevékenységtől eltérően – áfa köteles. Az elsőfokú

határozat indokolása szerint székhelyszolgáltatást a [Ctv. 7.§ \(4\)](#) bekezdése, [7/A. §-a](#) és az ügyvédekről szóló [1998. évi XI. törvény \(a továbbiakban: Ütv.\) 5. § \(3\) bekezdés k\)](#) pontja alapján csak ügyvéd végezhet: ennek következtében a felperes nem. Ugyanakkor a jogviszony tartalmi elemeire figyelemmel a lakásbérlet – a [Ptk. 423. §-ában](#), [425. § \(1\)](#) bekezdésében, [434. § \(2\) és \(3\)](#) bekezdésében, továbbá a [Lakás tv. 2. § \(2\) és \(3\)](#) bekezdésében foglalt rendelkezések által megfogalmazott – tartalmi elemei nem teljesültek. A felperes által folytatott tevékenység tartalom szerinti minősítése kihatott a személyi jövedelemadóra is, mivel felperes 2009. és 2010. évekre ingatlan bérbeadás címén vallott külön adózó jövedelmet. A személyi jövedelemadó körében megállapítást nyert, hogy mivel felperes nem a tulajdonában álló ingatlan bérbeadásából, hanem „székhelyszolgáltató” tevékenységből szerzett bevételt, ezért nem alkalmazható az így megszerzett jövedelemre az [Szja tv. 74. §-a](#), hanem az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályok szerint kell a személyi jövedelemadót megállapítani. Ez a megállapítás kihatott a százalékos egészségügyi hozzájárulásra is, ugyanis a 2009. és 2010. évekre megállapított önálló tevékenységből származó jövedelem után a felperest százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben fizetési kötelezettség terhelte.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró másodfokú hatóság a határozatot hatályában tartotta. A felperes a törvényes határidőn belül kereseti kérelmet nyújtott be az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatára, amelyben kérte alperes határozatának hatályon kívül helyezését vagy megváltoztatását. Kereseti kérelmének indokai között a felperes jogszabályellenesnek tartotta azt a megállapítást, miszerint az adózó alanyi szempontból nem nyújthatott volna székhelyszolgáltatást, mert arra csak ügyvéd, illetve ügyvédi iroda jogosult a [Ctv. 7/A. §-a](#) szerint. Ezzel összefüggésben kifejtette, hogy a fenti jogszabályhely nyelvtani értelmezése nem zárja ki, hogy bárki székhelyet biztosítson egy cégnek, mivel az „is” szó egyértelműen azt rögzíti, hogy nem kizárólag ügyvédekre, ügyvédi irodákra terjeszti ki a szolgáltatás lehetőségét. Sérelmezte továbbá, hogy az alperes jogszabályellenesen leszűkítette a bérbeadás fogalmát, nem vette figyelembe az [Áfa tv. 86. \(1\) bekezdésének l\)](#) pontja és [25. §-ának 4. pontja](#) szerinti rendelkezéseket, illetve olyan jogszabályokra hivatkozott, amelyeknek alkalmazása indifferens. Hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. kiterjeszti a bérletet a bérleti szerződésen túl további jogviszonyokra is. A székhelyszolgáltatással összefüggésben előadta, hogy az elsődlegesen a „Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadását, üzemeltetést” foglalja magában, ugyanis ezen tevékenységi kör nélkül székhelyszolgáltatás nem folytatható, mivel a társaság cégbírósági változás bejegyzéséhez szükséges hozzájáruló nyilatkozatot az eljáró ügyvéd felé nem tudja biztosítani a cég. A hozzájáruló nyilatkozatban a székhelyhasználat jogcímét igazolni kell, erre szolgálhat az ingatlan bérbeadása. A felperes szerint a helyiségbérleti konstrukció a használatnak a szerződésben meghatározott tartalmú lehetőségét biztosítja, ugyanakkor – szemben a lakásbérlet szabályaival – ennek nem fogalmi eleme a kizárólagos és életvitelszerű használat biztosítása.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Az ítélet indokolása szerint az adóhatóság a tényállást megfelelően feltárta, a felperes tanúbizonyítási indítványait a bíróság emiatt, illetve a relevancia hiánya miatt utasította el.

Az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtette továbbá, hogy a [Ctv. 7/A. §-ának](#) szövegéből az „is” szócskát nem lehet kiragadni, szöveggörnyezetében az alperes helytállóan alkalmazta a Ctv. szabályait. Hangsúlyozta, hogy az alperes nem a székhelyszolgáltatás jogszerűsége/jogszerűtlensége miatt állapított meg adókülönbözetet, a Ctv. szabályai ebből a szempontból nem is relevánsak.

Az elsőfokú ítélet rögzítette továbbá, hogy a bérbeadás fogalmát az Szja tv. nem definiálja, így az alperes kellő alappal tekintette irányadónak ezen adónemre a polgári jogi szabályokat. Az általános forgalmi adó tekintetében irányadó [Áfa tv. 259. § 4. pontjának](#) értelmező rendelkezése szerint: az a jogviszony minősíthető bérbeadásnak, amelynél az ellenérték egészét vagy túlnyomó részét az időleges használatért térítik. Ugyanakkor a bíróság megállapítása szerint a felperes azért kapta az ellenérték túlnyomó részét, mert hozzájárult az ingatlan címének a vele szerződő gazdasági társaságok székhelyként történő bejegyzéséhez, az ingatlanon cégtábla elhelyezéséhez, vállalta a levelek, küldemények, üzenetek továbbítását, így az adott jogviszony, azon túl, hogy polgári jogilag nem minősíthető bérletnek, az Áfa tv. szerinti bérbeadásnak sem felel meg.

Az elsőfokú bíróság a felperes Lakás tv. rendelkezéseire történt hivatkozását sem értékelte megalapozottnak, e körben kifejtette, hogy a bérleti jogviszony fő tartalmi elemei tekintetében a lakás és a nem lakás céljára szolgáló helyiségek bérletére vonatkozó szabályozás azonos. A felperes által kötött szerződések az ingatlan birtokba adásáról sem rendelkeznek, a használat tekintetében pedig a bérlet fogalmi elemét képező használati joghoz képest csak korlátozott lehetőséget biztosítanak.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az adóhiány megfizetése alóli mentesítését kérte, indokolásként megismételte a kereseti kérelmében foglaltakat.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet megalapozatlannak találta, az alábbiak kifejtése mellett:

A perben nem az volt az eldöntendő kérdés, hogy a felperes a Ctv. szerint jogszerűen folytatott-e székhelyszolgáltatást, vagy sem, hanem az, hogy ténylegesen milyen gazdasági tevékenységet végzett. Tehát az alperesi határozat nyomán az elsőfokú bíróságnak azt kellett vizsgálnia, hogy a felperes áfa mentes, szja szerint külön adózó lakásbérletből, vagy áfa köteles, önálló tevékenységből származó jövedelmet eredményező egyéb üzleti szolgáltatásból származó bevétel után tartozik-e eleget tenni adófizetési kötelezettségének. Az elsőfokú bíróság helytállóan tért ki arra, hogy a tényállás releváns elemei a szerződések alapján tisztázhatók.

A [Ctv. 7/A.§](#)-a szerint a cég székhelyeként a cégjegyzékbe annak az ügyvédnek (ügyvédi irodának) a székhelye is bejegyezhető, amely – a külön jogszabályban foglaltak szerint – a cég megbízásából gondoskodik a cég üzleti és hivatalos iratainak átvételéről, érkeztetéséről, megőrzéséről, rendelkezésre tartásáról, valamint a külön jogszabályban meghatározott, a székhellyel összefüggő kötelezettségek teljesítéséről, így különösen a cég székhelyéhez és a cégiratokhoz kapcsolódó hatósági kényszerintézkedések tűréséről (székhely szolgáltatás). Ennek rögzítése mellett a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a Ctv. rendelkezéseit megfelelően alkalmazta, helytállóan állapította meg, hogy az „is” szócska a maga szövegkörnyezetében csak az Ütv.-vel együtt értelmezhető, tehát székhelyszolgáltatást a perbeli időszakban csak ügyvéd végezhetett.

Az alapul szolgáló szerződések szerint a felperes a gazdasági társaságokkal „Bérleti szerződés” megnevezésű megállapodásokat kötött. Azonban már ezen szerződés alapján sem az ingatlan használata, hanem a gazdasági társaságok cégnyilvántartásba történő bejegyzéséhez szükséges feltételek megteremtése volt a szerződés fő tárgya (az ingatlan címének székhelyként történő bejegyzése, cégtábla elhelyezése).

A szerződések mellékletében kifejezetten ki is kötötték, hogy a felperes a személyes jelenlétre

előre egyeztetett időpontban, csak külön díjazás ellenében biztosít munkahelyet/tárgyalót. A mellékletekben foglaltak alapján a felperes levelek, küldemények, üzenetek átvételét, továbbítását, megőrzését is vállalta.

A bizonyítékoknak megfelelően megállapított tényállásra az elsőfokú bíróság helytállóan alkalmazta az szja területén a [Ptk. \(434. §\)](#), az áfa területén az [Áfa tv. \(259. § 4. pont\)](#) és azokon keresztül a Lakás tv. szabályait [\[36. § \(1\) bekezdés\]](#). Helytállóan emelte ki a használat jelentőségét, amelyre a szerződések szerint csak külön díjazás mellett volt lehetőség. Ugyancsak helytállóan tanúsított áfa adónemben jelentőséget annak, hogy az ellenérték egészét, vagy túlnyomórészét a használatért kellett volna kapnia a felperesnek, ami azonban nem következett be. Az Áfa tv. által meghatározott ismérvek következtében az elsőfokú bíróság nem leszűkítette a bérlet fogalmát, hanem a szolgáltatás-ellenszolgáltatás arányait vizsgálva vont le megalapozott következtetést.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.

[Kúria Kfv. I.35.341/2014/9. szám; Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.31.508/2013/20. szám;]

Közlemény