

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.260/2011/11.szám

A Kúria a dr. Horváth L. Gábor ügyvéd (...) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Ligeti Artúr Miklós jogtanácsos által képviselt Budapest Főváros Kormányhivatala (alperes címe) alperes ellen helyi adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. január 28. napján kelt 28.K.32.615/2009/13. számú ítélete ellen a felperes által 14. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 28.K.32.615/2009/13. sorszámú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 2.500.000 (kettőmillió-ötszázezer) 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 helyi iparüzési adónemben - 2002. január 2006. december 31-ig terjedő időszakra - ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest valamennyi vizsgált időszakra adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2009. április 15. napján kelt számú határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatva - elévülés miatt - törölte a felperes terhére 2002. évre előírt adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot, egyebekben az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A felperes terhére 2003-2006. évekre mindösszesen 67.204.900 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, az adóbírságot 33.602.450 Ft-ban, a késedelmi pótlékot pedig 28.532.341 Ft-ban állapította meg. Az alperes érdemi döntését a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 39. § (1) bekezdésében, 52. § 40. pontjában, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3. § (7) bekezdés 1. pontjában, 78. § (3) bekezdésében, a szerzői jogról szóló 1999. évi

LXXVI. törvény (a továbbiakban: Szjt.) 1. és 3. §-ában, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 86. §-ában, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésében, 165. § (1)-(3) bekezdéseiben, 170-171.§-aiban foglaltakra alapította.

Határozatának tényállása szerint a felperes a vizsgált időszakban közvetített szolgáltatásként számolta el az általa megrendelt, majd tovább számlázott szolgáltatásokat, amelyeket egy-egy televíziós produkció elkészítéséhez vett igénybe. Vállalkozásoktól rendelt meg különböző (pl: távközlési, világítástechnikai ... stb.) szolgáltatásokat, amelyekhez saját teljesítményét hozzáadva televíziós műsorokat állított elő, és ezt vevője felé tovább számlázta. A felperes eljárása nem felel meg a közvetített szolgáltatásokra vonatkozó szabályozásnak, mivel az általa elszámolni kívánt tételek tekintetében nem állapítható meg a „változatlan formában történő továbbértékesítés, továbbszámlázás”, és a számlákból a közvetítés ténye sem állapítható meg egyértelműen. Nem fogadhatók el adóalap csökkentőként a felperes által alvállalkozói teljesítmény címén figyelembe venni kért összegek sem, mert megrendelőivel nem vállalkozói, hanem felhasználási szerződéseket kötött. Nem fogadta el az alperes a felperes azon érvelését sem, mely szerint a megrendelővel kötött szerződésében szereplő összegek, illetve értékesítésért kapott bevételek adóalapot csökkentő jogdíjnak minősülnének. Ezt azzal indokolta, hogy a felperes által készített műsorformátumok nem állnak szerzői jogi védelem alatt, ezért az ezek értékesítéséből befolyt összeg nem tekinthető bevétel levonási jogosultságot keletkeztető jogcímnek. Hivatkozott e körben még arra is, hogy a szerzői jogdíj nem a szerződésben kikötött ellenértéken felül, vagy azon kívül, hanem annak részeként jár, és a felperes felhívásra sem nyújtott be az általa levonandónak ítélt jogdíjra vonatkozó kimutatást, e körben nem bizonyított a jogalap, és az összepszerűség tekintetében sem.

Az adókülönbözet „jogszabály értelmezési különbségből adódik”, de méltányosság gyakorlására nem volt ok. A felperes ugyanis 2001. óta működő olyan vállalkozás, amit rádió és televízió műsorszolgáltatásra létesítettek, ez a főtevékenysége, ehhez megfelelő szakértelemmel és tudással kell rendelkeznie, tehát gondoskodnia kellett volna arról, hogy a törvényi előírások teljes körűen betartásra kerüljenek. A felperes terhére előírt adóhiány az összes vizsgált adóévben - az adott évi bevallott adóhoz viszonyítva - mértékét tekintve jelentős, ezért nincs alap az adóbírság mérséklésére, illetve a késedelmi pótlék kapcsán a határozatban foglaltaktól eltérő későbbi esedékességi időpont megállapítására.

A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére előírt adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését kérte,

másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt.

Az alperes az Art. 1. § (7) bekezdését helyesen alkalmazta, jogszerűen minősítette a felperes által kötött szerződéseket, mert ezek - a felperes által sem vitatottan - műsorkészítéssel, műsorszerkesztéssel összefüggésben jöttek létre az Szjt-re hivatkozással, és jogdíj is felszámításra került, tehát nem tekinthetők vállalkozási szerződéseknek. A felperes által hivatkozott Szjt. 3. § és 42. § (2) bekezdése, amely a szerződésekben szerepel, önmagában még nem ad alapot arra, hogy az iparűzési adó alapja csökkentésre kerüljön. E tekintetben ugyanis a Htv. 52. § 40. pontja kogens (kötelezően alkalmazandó) definíciót tartalmaz, tehát abban az esetben, ha a felek (megrendelő-felperes-alvállalkozók) között létrejött szerződések bármelyike nem vállalkozási szerződés, akkor a további feltételek vizsgálatára - így a VTSZ/SZJ számokéra - az iparűzési adó alap tekintetében már nincs szükség. A felperes nem bontotta meg az általa kibocsátott számlákat saját maga és alvállalkozó által teljesített szolgáltatásokra, a számlák egészének összegével pedig értelemszerűen nem csökkentheti iparűzési adó alapját, mivel az általa teljesített szolgáltatások közvetített szolgáltatásként nem vehetők figyelembe. Az pedig nem értékelhető a javára, hogy mulasztott, és az adóhatóság felhívása ellenére sem közölt adatokat a levonható jogdíj tekintetében. Ez utóbbi körben az alperest nem terhelte további tényállás tisztázási kötelezettség.

Az iparűzési adóügyben a felperes tévesen hivatkozott a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. LXXXI. törvény (a továbbiakban: Taotv.) 4. § 20. pontjára, mivel ez egy másik adónemre irányadó törvényi rendelkezést rögzít.

A felperes a peres eljárás során sem jelölt meg olyan bizonyítékot, amely alkalmas lett volna annak bizonyítására, hogy az alperes eljárása nem felel meg a méltányosság követelményeinek. Az adóbírság kiszabása, illetve a késedelmi pótlék felszámítása kapcsán nem igazolt alperesi jogszabálysértést a Pp.339/B. §-ban foglalt szabályozásnak megfelelően, ezért az alperes határozata a kereset által vitatott körben megalapozott, a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő, helyes jogértelmezésen alapuló, törvényes döntést tartalmaz.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek hatályon kívül helyezését, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Érvelése szerint a jogerős ítélet tényállása jogszabályellenes, mert elfogadja az alperesi határozat iratellenes tényeit, téves és megalapozatlan ténybeli és jogkövetkeztetéseit. Sérelmezte, hogy az

elsőfokú bíróság nem hívta fel az alperest a tényállás teljes körű feltárására. Kifejtette, hogy a határozatok nem felelnek meg a Htv. 52. § 22. a) és 40. pontjaiban, a Ptk. 200. § (1) bekezdésében, 205. § (1) és (2) bekezdéseiben, az Szjt. 3. §-ban, 42. § (2) bekezdésében, 64. § (3) bekezdésében, az Art. 1. § (6) bekezdésében, 86. §-ában foglaltaknak. Fenntartotta azt a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint a közte és megrendelői között létrejött szerződések nem felhasználási, hanem vállalkozási szerződések, és eljárása teljes körűen megfelelt a közvetített szolgáltatásra előírt törvényi követelményeknek a számlázás kapcsán is. Kifejtette, hogy az alperes, és a bíróság által végzett adójogi átminősítésnek nincs jogszabályi alapja, ezt a bírói gyakorlat sem támasztja alá. Sérelmezte, hogy az alperes eljárása során nem vizsgálta meg érdemben a jogdíjak elszámolhatóságát. Előadta, hogy nála iparűzési adónemben korábban nem volt ellenőrzés, és az övéhez hasonló tevékenységet folytató vállalkozások kapcsán sem került nyilvánosságra adóhatósági állásfoglalás vagy döntés, a témával kapcsolatos ítéletek is „egymásnak teljességgel ellentmondanak”, ezért alappal kérte a bírság és késedelmi pótlék kiszabásának mellőzését.

Az alperes a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp. 275. §, BH2002.29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nincs lehetőség.

Jelen ügyben az ítéleti tényállás - az iratokból megállapíthatóan - megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, és az ügy eldöntése szempontjából releváns tényeket teljes körűen és iratszerűen tartalmazza. A felperes felülvizsgálati kérelmében nem nevezte meg konkrétan, hogy melyek lennének a jogerős ítélet iratellenes megállapításai, és nem jelölt meg olyan adatot, tényt, körülményt, vagy bizonyítékot sem, amit az első fokú bíróság figyelmen kívül hagyott volna, ezért alaptalan az ítéleti tényállás jogszerűségét kétségbe vonó előadása.

Az ügyben eljáró bíróságoknak, ideértve a Kúriát is, nem ténykérdésekben, hanem jogkérdésekben kellett döntenie. Jogkérdésnek minősül ugyanis annak eldöntése, hogy a felperes a rendelkezésre álló adatok alapján jogszerűen csökkentette-e vagy sem az iparüzési adóalapját, illetve ezt csökkenthető-e vagy sem közvetített szolgáltatások vagy alvállalkozói teljesítések címén, ezek és/vagy a jogdíjak elszámolhatóak -e vagy sem, ha igen milyen összegben, helytálló-e vagy sem a szerződések és ügyletek adójogi minősítése, mint ahogyan az is, hogy az adókülönbözet előírására, a jogkövetkezmények alkalmazására törvényesen került-e sor.

A Kúria azt állapította meg, hogy az első fokú bíróság a perben eldöntendő jogkérdésekben, amelyek mindegyike a felülvizsgálati kérelemben is vitatott volt, érdemben jogszerű döntést hozott. Hangsúlyozza a Kúria, az első fokú bírósággal egyetértve, hogy a felek közötti jogvita adójogi jogviszonyból ered, ezért elbírálására elsődlegesen az adójogi jogszabályok - az Art., és a Htv. - szabályai az irányadók, az egyéb jogszabályok csak akkor alkalmazhatók, ha ezt az adójogi jogszabályok lehetővé teszik.

A Htv. 39.§ (1)bekezdése értelmében az iparüzési adó alapja az értékesített termék, illetőleg végzett szolgáltatás nettó árbevétele, csökkentve az eladott árúk beszerzési értékével és a közvetített szolgáltatások értékével, valamint az anyagköltséggel.

A Htv. 52.§ 40. pontja határozza meg a közvetített szolgáltatások értékét, és éppúgy, mint az előzőekben ismertetett rendelkezés, kogens szabályozást tartalmaz. Eszerint az alvállalkozói teljesítés nem a közvetített szolgáltatás egyik fajtája, a közvetített szolgáltatás és az alvállalkozói teljesítés nem azonos fogalom, de mindkettő esetén csökkenthető az adóalap, ha a rájuk vonatkozó törvényi feltételek fennállnak, mégpedig „közvetített szolgáltatások értéke” jogcímén (BH2012/1/25.).

A közvetített szolgáltatással - a kötelezően alkalmazandó Htv. 52.§ 40. pont értelmében - csak akkor csökkenthető az adóalap, ha a megrendelővel kötött szerződésből kitűnik a közvetítés lehetősége, a számlából pedig a közvetítés ténye, és még más egyéb (együttes) törvényi feltételek is megvalósulnak. Közvetített szolgáltatás csak akkor állapítható meg, ha a más által nyújtott szolgáltatást az adóalany a saját nevében, a megrendelővel kötött írásbeli szerződés alapján, az abban rögzített módon részben vagy egészben változatlan formában, de nem változatlan áron, továbbértékesíti. Ilyen esetben az adóalany nem a saját teljesítményéhez veszi igénybe a szolgáltatást, hanem azt a szerződés alapján változatlan formában adja tovább. (Nem valósul meg közvetített szolgáltatás tehát akkor, ha az adózó a szolgáltatást nem változatlan formában értékesíti tovább, hanem e szolgáltatás egy új terméknek vagy az adózó

szolgáltatásának részét képezi, és az igénybevett szolgáltatás beépül az adózó teljesítményébe.)

A jelen ügyben irányadó tényállás szerint - a felperes által sem vitatottan - a felperes a saját teljesítményéhez, a megrendelővel kötött szerződések teljesítéséhez, a műsorok elkészítéséhez vette igénybe alvállalkozói szolgáltatásait, tehát közvetített szolgáltatás megállapítására nem kerülhet sor. A felperes továbbá nem az alvállalkozói szolgáltatását (világítást, távközlést ... stb.) számlázta a megrendelői felé, hanem egy új terméket illetve szolgáltatást, vagyis a megrendelő által kért műsort, és alávállalkozója teljesítménye beépült az ő teljesítményébe. A felperes a számlákon csak azt tüntette fel, hogy „A számla közvetített szolgáltatást tartalmaz”, de ezt nem bontotta meg a saját maga illetve alvállalkozója általi teljesítésre. A törvényi előírás szerint azonban a számlából a közvetítés tényének „egyértelműen megállapítható”-nak kell lennie, ami nyilvánvalóan azt jelenti, hogy, ha saját teljesítményt és közvetített szolgáltatást is számláz az adózó, akkor azt külön-külön kell feltüntetni. Jogszerű tehát az elsőfokú bíróság döntése a tekintetben, hogy a felperes esetében közvetített szolgáltatás jogcímén az adóalap nem csökkenthető, a felperes a saját maga által teljesített szolgáltatást közvetített szolgáltatásként nem veheti figyelembe.

Az alvállalkozói teljesítések elszámolhatósága kapcsán az első fokú bíróság - a törvényi szabályozásnak megfelelően - helytállóan mutatott rá arra, hogy ezek csak akkor számolhatók el, ha az adóalany mind a megrendelőjével, mind az alvállalkozójával a Ptk. szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll. Az első fokú bíróság - az Szjt. rendelkezéseit, és a Szerzői Szakértői Testület állásfoglalását is figyelembe véve az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján - helyesen értékelte a felperes által megrendelővel kötött szerződéseket - a meghatározó, lényeges jellemzők alapján - felhasználási szerződéseknek. Megjegyzi e körben a Kúria, hogy a felperes a perben nem kérte szakvélemény beszerzését, és az alperes által hivatkozottól eltérő szakértői állásfoglalást sem csatolt be, kizárólag saját jogi álláspontját terjesztette elő, ezért és a 724/B/1994. AB határozat értelmében - a rendelkezésére álló adatok alapján - az első fokú bíróság jogszerűen állapította meg, hogy a felperes megrendelővel kötött szerződései - elnevezésüktől függetlenül, tartalmukat és gazdasági eredményüket tekintve - nem vállalkozási, hanem felhasználási szerződések.

A jogdíjak elszámolhatósága kapcsán a Kúria utal arra a felperes által sem vitatott tényre, hogy a megrendelővel kötött szerződések és számlák jogdíjra vonatkozó konkrét megállapodást, adatot nem tartalmaznak. A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során

sem csatolt be olyan bizonyítékokat, amelyekkel a számviteli szabályok miatt e körben eleve rendelkeznie kellett volna, és amelyek alkalmasak lettek volna annak megállapítására, hogy az általa készített műsorok jogdíjasok voltak. A jogdíjaknak és összegüknek a megállapítása nem az adóhatóság, hanem az adózó kötelezettsége lett volna, mivel ez az ő érdekkörébe tartozóan merült fel, és azért is, mert erre alapítottnak bevallásában illetve utólag - a revízió miatt - jogcímet akart alapítani, adót kívánt csökkenteni. (Art. 99.§ (2) bekezdése) A felperes azonban a közigazgatási és a peres eljárás során sem nevezett meg olyan bizonyítékot, amely alkalmas lett volna annak megállapítására, hogy javára - a Htv. 52.§ 22. a) pontja alapján - jogdíjból származó adócsökkentő tényezőt lehetne elszámolni, e körben kérelmét - számviteli bizonylatok hiányában - még számszerűsíteni sem tudta.

Az Art. 1.§ (6) bekezdése értelmében az adóhatóság csak a törvényben meghatározott feltételek fennállása esetén, és csak a törvényben meghatározottak szerint élhet a méltányossági jogkörével. Az adóbírság és a késedelmi pótlék tehát csak az Art. 171.§.(1) bekezdésében és 165.§ (3) bekezdésében meghatározott különös méltánylást érdemlő körülmények esetén mérsékelhető. Az Art. 165.§(3) bekezdése szerinti kogens szabály miatt azonban - a felperes kérelmével ellentétben - még méltányosságból sem lehet eltörölni a késedelmi pótlékot, ezt legfeljebb egy későbbi időponttól lehet felszámítani, ha ennek törvényi feltételei fennállnak. Jelen ügyben az első fokú bíróság helytállóan utal arra hogy a felperes - a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján eljárva - az adóbírság és a késedelmi pótlék tekintetében nem bizonyította, hogy az alperes határozata a Pp. 339/B.§-ába ütközne.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét - a Pp. 275.§ (3) bekezdés alapján hatályában fenntartotta.

A peres felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére. Az összeg meghatározásánál - a Pp. 79.§ (1) bekezdésének megfelelően - a Kúria figyelemmel volt arra, hogy az alperes írásban érdemi ellenkérelmet nem nyújtott be, csak a nyilvános tárgyaláson jelent meg, amelyen úgy nyilatkozott, hogy a jogerős ítélet hatályában fenntartását kéri, tehát munkaigényes, részletes érdemi ellenkérelmet a felülvizsgálati eljárásban nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az illethekekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/19876. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2012. március 29.

Dr. Lomnici Zoltán sk.a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró

