

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.429/2012/5.szám

A Kúria a dr. Varga Andrea Margit ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemezti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. február 29. napján kelt 14.K.32.123/2011/4. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 5. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 14.K.32.123/2011/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 622.500 (hatszázhuszonkettőezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes munkaerő közvetítést végzett külföldi megrendelőknek, számláit „SZJ 74.50.12. Egyéb munkaerő közvetítés - export” szolgáltatásról állítottak ki, „mentes” megjelöléssel. Az elsőfokú adóhatóság a 2006-2007. évekre valamennyi adónemben költségvetési kapcsolat utólagos ellenőrzését végezte el a felperesnél. A jegyzőkönyvi adatok alapján az elsőfokú adóhatóság a számlákhoz-, illetőleg egyéb tényállásokhoz kapcsolódóan áfa, szakképzési hozzájárulás, társasági adó és társas vállalkozások külön adója adónemekben állapított meg adókülönbözetest a felperes terhére, áfa adónemben 6.225.000 forintot. Az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel, továbbá 50.000 forint mulasztási bírságot is megállapított.

Az alperes a 3669475114. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot. Indokolásában rögzítette, hogy a felperes számla adatai, nyilvántartásai, és a szerződések alapján az elsőfokú adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, helytálló adóügyi megállapítást tett: a felperes a számlákkal egyezően egyéb munkaerő közvetítést nyújtott. Ez a tevékenység pedig nem tartozik a felperes által hivatkozott, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. (a továbbiakban: Áfa.tv.) 15.§ (5) bekezdés d) pontjának hatálya alá, az áfa fizetési kötelezettséget a 15.§ (1) bekezdés szerint kell megállapítani.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy tevékenysége az SZJ 74.50 alá sorolandó, egyéb gazdasági szolgáltatás, ezen belül munkaerő közvetítésnek minősül, és így az Áfv.tv. 15.§ (5) bekezdése szerinti körbe tartozik.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolása szerint nem osztotta, hogy a munkaerő közvetítés az SZJ 74. Egyéb gazdasági szolgáltatás alatt felsorolt tevékenységek közé tartozna. A felperes maga hivatkozott arra keresetlevelében, hogy a tevékenység az SZJ 74.50 alá sorolható, amely ugyan elnevezésében munkaerő közvetítés, de tartalmát tekintve ennél szélesebb körű. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a felperes tevékenysége a magán munkaközvetítés fogalmi körébe tartozik. A felperes csak hivatkozott a külföldi szerződő partnerek által kiállított számlák tekintetében, de bizonyítást nem terjesztett elő. A felperes áfa fizetési kötelezettségére az Áfat tv. 15.§ (1) bekezdése az irányadó.

A felperes felülvizsgálati kérelemében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte.

Előadta, a magyar nemzeti előírásoknak a HÉA irányelvhez való igazítása során a cél az volt, hogy az egyes tagállamokban letelepedett adóalanyok közötti gazdasági kapcsolatok adókötelezettségét oly módon szabályozzák, hogy a tipikus esetekben ne kerüljön sor adó felszámítására. A felperessel üzleti kapcsolatban álló dán partner azonos tevékenységről az adott időszakban áfa mentes számlát bocsátott ki. A későbbiekben előadta, hogy a külföldi partner számláit ugyan valóban nem csatolta a keresetleveléhez, de erre nem is szólították fel; a felügyeleti intézkedés iránti kérelemhez azonban mellékelte a számlákat.

Álláspontja szerint a jogerős ítéletben értelmezhetetlen, hogy a munkaerő közvetítés ne tartozna az SZJ 74. alá. A számlákra az Áfa.tv. 15.§ (5) bekezdés d) pontja alkalmazandó, mivel ott olyan szolgáltatások kerültek felsorolásra, amelyek a gazdasági tevékenység végzését segítik elő. Az hogy a jogalkotó a 15.§ (5) bekezdés g) pontjában konkrétan felsorolja a kivételek között a személyzet átadást, munkaerő kölcsönzést, nem zárja ki azt, hogy

ezek a tevékenységek más pont alá ne lennének besorolhatók.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Kiemelte, hogy a felperesi tevékenység nem tartozik az Áfa.tv. teljesítési hely szempontjából külön szabályozott esetei körébe. A felülvizsgálati kérelemhez csatolt számlák új bizonyítékok, így a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 275.§ (1) bekezdése alapján nem vehetők figyelembe. Egyébként a NAV Elnöke a mellőzte a felügyeleti intézkedés megtételét. A munkaerő közvetítés teljesítési helyének megállapításánál nem a statisztikai besorolást kell irányadónak tekinteni, mert e kérdést az Áfa.tv. rendezi.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - 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.). Erre tekintettel a külföldi partner által kiállított számlák tartalmának és a késedelmes előterjesztés indokainak értékelését egyaránt mellőzte a Kúria.

A felülvizsgálati kérelemmel érintett számlák szerinti szolgáltatások vizsgálata során nem merült fel kétségtelen adat arról, hogy a számlába foglalt megnevezés és a valós tartalom között eltérés lenne. Ezért a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálatát abban a kérdésben végezte el, hogy az SZJ 74.50.12 szolgáltatás külföldi megrendelő részére való nyújtása esetén az Áfa.tv. mely rendelkezése az irányadó, hol van a teljesítés helye és ennek következtében a gazdasági eseménynek van-e belföldi áfa vonzata.

Az Áfa.tv. generális 15.§ (1) bekezdése szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének - a (2)-(8) bekezdésekben meghatározott eltérésekkel - azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye van, ezek hiányában pedig, ahol állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található. A speciális szabályokat tartalmazó 15.§ (5) bekezdése alapján a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét a szolgáltatást saját nevében megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye, ezek hiányában pedig állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye határozza meg, ha a szolgáltatást megrendelő harmadik országbeli illetőséggű adóalany, vagy nem adóalany személy, szervezet, illetve a szolgáltatást nyújtó illetősége szerinti államtól eltérő államban nyilvántartásba vett adóalany:

d) tanácsadási, ügyvédi, számviteli, adóügyi, számítástechnikai, fordítói és tolmácsolási szolgáltatásoknál, illetve mérnöki szolgáltatásoknál - kivéve a (2) és (4) bekezdésekben meghatározott mérnöki szolgáltatásokat - továbbá más, ezekhez hasonló szolgáltatásoknál;

g) személyzet átadásánál, munkaerő kölcsönzésénél.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 176.§ (13) bekezdés c) pontja következtében az általános forgalmi adó esetében a hivatkozással meghatározott termékek (építmények) és szolgáltatások vonatkozásában a Központi Statisztikai Hivatal Szolgáltatások Jegyzékének (SZJ), valamint minden más esetben a Központi Statisztikai Hivatal 2002. év szeptember hó 30. napján érvényes besorolási rendjét kell irányadónak tekinteni. A besorolási rend ezt követő (időközi) változása az adókötelezettséget nem változtatja meg.

Az Áfa.tv. 15.§ (5) bekezdése az egyes szolgáltatásoknál nem alkalmazza az SZJ hivatkozási számokat. Ez azonban nem a besorolási rend figyelmen kívül hagyását, hanem a 2002. szeptember 30-i állapothoz kötöttség mellőzését, a számla kibocsátásakor az aktuális besorolás követését vonja maga után. Az egyes szolgáltatások egymáshoz való viszonyának meghatározása során, különös tekintettel az Áfa.tv. 15.§ (5) bekezdés d) pontja szerinti „más, ezekhez hasonló szolgáltatás” rendszerbeli elhelyezésére, a Kúria, szemben az alperesi ellenkérelemben foglaltakkal, alkalmazandónak tekintette a 2006-2007. évek szolgáltatásainak jegyzékét.

A Szolgáltatások Jegyzéke, a nemzetközi jegyzékekkel összehangolva, az egyes szolgáltatás fajták statisztikai azonosítására készült. Ennek következtében minden tevékenységhez adott SZJ szám rendelhető, a tevékenységek és SZJ számaik között nincs átfedés, egy-egy tevékenység besorolása lehet kétséges, de mindenkor csak egyetlen szám alá tartozhat.

Az „Ingatlanügyek, Gazdasági szolgáltatás” nemzetgazdasági ágazatba tartozik a „74. Egyéb gazdasági szolgáltatás” ágazati tevékenység. Ennek egy-egy alágazata pl. a „74.1. Jogi, gazdasági tevékenység”, a „74.2. Mérnöki tevékenység, tanácsadás”, a „74.3. Műszaki vizsgálat, elemzés”, a „74.4. Hirdetés”, a „74.5. Munkaerő-közvetítés” és pl. a fordítói tevékenységet magába foglaló „74.8. Egyéb máshová nem sorolt gazdasági szolgáltatás”.

Az Áfa.tv. az egyes szolgáltatásokat megkülönböztetve tartalmazza a 15.§ (5) bekezdés speciális szabályait. A szolgáltatások meghatározása nem eshetőleges, nem vagylagos és - miként a statisztikai besorolásukban - adózási szempontból sincs közöttük átjárás.

Ennek következmény az, hogy az Áfa.tv. 15.§ (5) bekezdés d) pontja szerinti „hasonló szolgáltatások” köre csak azokra a szolgáltatásokra alkalmazható, ahol az Áfa. tv. a 15.§ (5) bekezdés egyes alpontjaiban nem alkalmaz a szolgáltatási kör mélyebb lebontásán alapuló meghatározást. Így hiába tartozik a „74.5.Munkaerő-közvetítés” alágazatába mind a számla szerinti „74.50.12. Egyéb munkaerő közvetítés” alkategória, mind az (5) bekezdés g) pont alá sorolt „74.50.2. Munkaerő-kölcsönzés” kategória, az Áfa.tv. a szolgáltatás önálló pontban való megnevezésével nem a teljes alágazatot, hanem csak annak egyik szegmensét teszi értékelhetővé. (A Kúria a személyzetátadás kérdéskörét jelen tényállás mellett nem érinti, mivel azt a statisztikai nomenklátúra valamihez képest, valamivel együtt, alkalmazza.)

A felperes által kiszámlázott „74.50.12. Egyéb munkaerő közvetítés” szolgáltatás tehát nem tartozik az Áfa.tv. 15.§ (5) bekezdés d) pontjának hatálya alá, a teljesítés helyének meghatározására az Áfa.tv. 15.§ (1) bekezdése az irányadó: a felperesnek a számlákat az Áfa.tv. 28.§ (1) bekezdésének megfelelően 20%-os áfa tartalommal kellett volna kibocsátani.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján, az indokolás pontosításával, hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2013. május 16.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné
sk. bíró**

**dr. Oláh
dr. Láng Erzsébet**