

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.578/2012/7.szám

A Kúria a dr. Gáll Ferenc ügyvéd által képviselt I.r és II. r. felpereseknek a dr. Auth Mária jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szekszárdi Törvényszék 2012. május 30. napján kelt 9.K.20.666/2011/12. számú ítélete ellen felperesek által 14. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Szekszárdi Törvényszék 9.K.20.666/2011/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az I.r. felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (azaz huszonötezer) forint, a II.r. felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi az I.r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 230.200 (azaz kettőszázharmincezer-kétszáz) forint, a II.r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 386.800 (azaz háromszáznyolcvanhatezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesek jogelődje: az A. Kft. a 2008. augusztus 28. napján megtartott taggyűlésen akként döntött, hogy két gazdasági társasággá válik szét. A szétválási szerződés szerint a létrejövő társaság az I.r. és a II.r. felperes, a szétválás módozata a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. tv. /a továbbiakban: Gt./ 86.§ /3/ bekezdése szerinti különválás, a meglévő vagyonból az I.r. felperes 37,31%-ban, a II. r. felperes 62,69%-ban részesült, a felperesek tevékenységüket 2009. január 1. napján kezdik meg.

A jogelőd Kft. gazdasági tevékenysége jellemzően építőipari munkákra - azon belül út, közmű, támfalépítés, egyéb magasépítés - terjedt ki, a fizikai munkát végző alkalmazottakkal minden esetben

írásbeli munkaszerződést kötött, amelyben állandó munkahelyként a cég székhelye került meghatározásra. A munkavállalói részére a belföldi hivatalos kiküldetést teljesítő munkavállaló élelmezési költségtérítéséről szóló 278/2005.(XII.20.)Korm.rendelet /a továbbiakban: Korm.r./ alapján 500 Ft költségátalányt fizetett azokra a munkanapokra, amelyeken a dolgozók a székhelyen (I.rendű felperes címe) kívül végezték a munkájukat. A költségtérítést a jogelőd Kft. igazolás nélkül elszámolható költségként határozta meg, és nem minősítette jövedelemnek.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ az I.r. felperesnél, valamint a foglalkoztatott magánszemélyeknél 2006. január 1. napjától 2008. december 30-ig terjedő időszakra (megismételt eljárás keretében) végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés - kivéve 2006. szeptember hónap vonatkozásában Egészségbiztosítási Alapot illetve Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető járulékok - eredményeként a 2011. április 26. napján kelt határozatával a munkavállalók terhére 2.309.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözetet állapított, továbbá kötelezte az I.r. felperest 2.302.000 Ft adókülönbözet, 693.000 Ft adóbírság, és 1.781.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2011. augusztus 29. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az elsőfokú hatóság a II.r. felperesnél, valamint a foglalkoztatott magánszemélyeknél 2006. január 1. napjától 2008. december 30-ig terjedő időszakra (megismételt eljárás keretében) végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés - kivéve 2006. szeptember hónap vonatkozásában Egészségbiztosítási Alapot illetve Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető járulékok - eredményeként a 2011. április 26. napján kelt határozatával a munkavállalók terhére 3.870.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözetet állapított, továbbá kötelezte a II.r. felperest 3.868.000 Ft adókülönbözet, 1.133.000 Ft adóbírság, és 2.936.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2011. augusztus 29. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes döntéseit az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 6.§ /3/ bekezdése, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 3.§ 11. pontja, 25.§ /1/-/2/ bekezdései, 3. számú melléklet II/3. pontja, a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény /a továbbiakban: Mt./ 105.§ /1/ bekezdése, a Korm.r. 2.§ /1/ bekezdése, 3.§-a alapján hozta meg.

Indokolása szerint a jogelőd Kft. volt ügyvezetője akként nyilatkozott, hogy a napidíjak kifizetése szóbeli megállapodáson alapult, a székhelyen kívüli munkavégzésre a műszaki igazgató szóbeli utasításai alapján került sor, az élelmezési költségátalány elszámolásának alapját a jelenléti ív képezte, ennek alapján havonta és munkavállalónként készítették az összesített kiküldetési rendelvényt a bérszámfejtés számára, amelyet a műszaki igazgatóhelyettes engedélyezett és a gazdasági igazgatóhelyettes utalványozott. A revízió az adózók valamennyi fizikai dolgozójával kötött munkaszerződést megvizsgálva megállapította, hogy azok a volt ügyvezető nyilatkozatával egyezően kerültek megkötésre. Az ellenőrzés a vállalkozás fizikai állományának nagy létszámára, valamint a szerződések azonosságára tekintettel négy munkaszerződést csatolt a jegyzőkönyvhöz, rögzítve, hogy a dolgozók irányítása az állandó munkahelyként megjelölt székhelyről történt, a tényleges munkavégzések helyszíne a munka természetéből eredően a mindenkor építkezések területe volt.

Az alperes megállapította, hogy a munkavállalók által a telephelyen végzett munka nem minősült kiküldetésnek, illetve a munkáltató részéről juttatott költségátalányt a dolgozók nem a munkáltató által elrendelt kiküldetés alapján kapták meg, ekként a juttatott összegek nem feleltek meg az Szja tv. 25.§ /2/ bekezdés c.) pontjában foglalt kivételnek. A kifizetett élelmezési költségtérítés egésze nem költségtérítésnek, hanem önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül. Az elsőfokú adóhatóság a felpereseket terhelő adó- és járulék kötelezettségeket az Art. 6.§ /3/ bekezdése alapján helytállóan a jogelőd Kft. vagyon-megosztásának arányában, az I.r. és II.r. felperes között vagyonarányosan osztotta meg.

A felperesek keresetükben az adóhatározatok hatályon kívül helyezését kérték. Álláspontjuk szerint a tényállás egyértelmű megállapításához szükséges lett volna valamennyi szerződés és kapcsolódó adminisztráció, élelmezési költségátalány elszámolás egyenkénti vizsgálata és indokoltságuknak dolgozónkénti véleményezése. Sérelmezték, hogy a jogutódlás kérdésében az alperes az Art.-t alkalmazta a Gt.-vel szemben, míg a költségtérítés vonatkozásában az Mt.-t az Szja tv.-vel szemben. Előadták, hogy a jogelőd Kft. eljárása megfelelt a hatályos jogszabálynak, a kiküldetés elszámolását az Szja tv. alapján végezte. A költségátalány minősítése során az alperes az Mt. rendelkezéseit nem vehette volna figyelembe, illetve tisztáznia kellett volna az állandó, a változó munkahely, illetve a tényleges munkavégzés helyének fogalmát. Az adóhatóság a munkavállaló és a munkáltató közötti jogviszonyokba nem avatkozhat be. A jogutódlás vonatkozásában sérelmezték, hogy az alperes figyelmen kívül hagyta a Gt., továbbá a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról, és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény rendelkezéseit, és

nincs lehetősége arra sem, hogy az Art. alapján a felektől eltérően értelmezzen átalakulás során létrejött szerződéseket.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperesek keresetét elutasította. Indokolása szerint az alperes eljárási és anyagi jogi jogszabálysértés nélkül meghozott határozatai jogszerűek, a jogértelmezéseivel és a megállapításaival egyet értett.

A felperesek felülvizsgálati kérelmükben az ítélet hatályon kívül helyezését és keresetük teljesítését kérték. Fenntartották és megismételték a keresetükben foglaltakat, álláspontjuk szerint az ítélet sérti a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 50.§ /1/ bekezdését, a Gt. 69.§-76.§-ait, 82.§-85.§-ait, az Szja tv. 3.§ 11. pontját, az Mt. 105.§ /1/ bekezdését, az Art. 1.§ /7/ bekezdését, 6.§ /3/ bekezdését, a Korm.r. 3.§ /1/ bekezdését.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a megfelelően megállapított tényállásra helytálló jogszabályokat alkalmazott, jogértelmezése helyes, döntése jogszerű.

Az Art. 10.§ /2/ bekezdése alapján az adóhatóság feladatkörében nyilvántartja az adózókat és azokat az adózónak nem minősülő személyeket, akiknek, amelyeknek jogát, kötelezettségét e törvény vagy adót, költségvetési támogatást megállapító törvény írja elő, az adót, a költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést - ha törvény előírja - megállapítja, az adót, az adók módjára behajtandó köztartozást beszedi, végrehajtja, az adókötelezettségek teljesítését ellenőrzi, a költségvetési támogatást, az adó-visszaigénylést, az adó-visszatérítést kiutalja, és vezeti az adózók adószámláját.

Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása [Art. 86.§ /1/ bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának /1/ bekezdés a.)-f.) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg.

A bevételek utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának /1/ bekezdése értelmében az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is.

A felpereseknél az adóhatóság bevallások utólagos ellenőrzését végezte, amelynek eljárási rendjét az Art. 3.§-4.§-ai alapján az Art. határozza meg, az egyes tényállási elemekre pedig elsődlegesen az anyagi jogi adójogszabályok, továbbá a más egyéb jogszabályok is alkalmazandók, ugyanis Magyarország Alaptörvénye R.) cikk /2/ bekezdése szerint az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

Az adóhatóság vizsgálta, hogy a jogelőd Kft. által kifizetett élelmezési költségtérítés igazolás nélkül elszámolható költségtérítésnek minősül-e, azaz kiküldetéssel összefüggésben került-e kifizetésre.

Az Szja tv. 3. számú melléklet II. Igazolás nélkül elszámolható költségek 3. pontja értelmében igazolás nélkül elszámolható költség az élelmezési költségtérítés, a belföldi hivatalos kiküldetést teljesítő munkavállaló élelmezési költségtérítéséről szóló kormányrendeletben meghatározott kötelező mértékig. A Korm.r. 2.§ /1/ bekezdése, 3.§ /1/ bekezdése alapján a kiküldetésben lévő munkavállalónak az élelmezéssel kapcsolatos többletköltségei fedezetére a kiküldetés tartamára élelmezési költségtérítés (napidíj) jár. Átalányként a munkavállalót legalább napi ötszáz forint napidíj illeti meg.

Az Szja tv. 3.§ 11. pontja meghatározza a kiküldetés fogalmát: a munkáltató által elrendelt, a munkaszerződésben rögzített munkahelytől eltérő helyen történő munkavégzés. Az Mt. 105.§ /1/ bekezdése akként rendelkezik, hogy a munkáltató gazdasági érdekből ideiglenesen, a szokásos munkavégzési helyén kívüli munkavégzésre kötelezheti a munkavállalót (kiküldetés). Ennek feltétele, hogy a munkavállaló ezen időtartam alatt is a munkáltató irányítása és utasításai alapján végezze a munkáját. Nem minősül kiküldetésnek, ha a munkavállaló a munkáját - a munka természetéből eredően - szokásosan telephelyen kívül végzi.

E jogszabályhelyekben foglaltak alapján, kiemelten az Mt. 105.§ /1/ bekezdésének azon előírására, hogy: „Nem minősül kiküldetésnek, ha a munkavállaló a munkáját - a munka természetéből eredően - szokásosan telephelyen kívül végzi.”, figyelemmel arra, hogy a jogelőd Kft. munkavállalói - a felperes által meg nem cáfoltan - nem ideiglenes jelleggel végezték a munkaszerződésben rögzített munkahelyüktől eltérő helyen a munkájukat, az építőipari tevékenység ugyanis az építkezés helyén folyt, az adóhatóság helytállónan állapította meg, hogy a jogelőd Kft. munkavállalói nem kiküldetés keretében végezték a munkájukat. A részükre kifizetett napi 500 Ft összeg nem minősül tehát élelmezési költségtérítésnek, így nem igazolás nélkül elszámolható költség, és nem tartozik az Szja tv. 25.§ /2/ bekezdés c.) pontjának kivétel-szabálya alá.

Sem az elsőfokú bíróság, sem az alperes nem sértett jogszabályt akkor, amikor a feltárt tényállásra irányadó jogszabályok /Szja tv. Mt., Korm.r./ együttes alkalmazásával minősítették az adózói magatartást, és határozták meg a dolgozók részére kifizetett összegeket az Szja tv. 25.§ /1/ bekezdése szerinti nem önálló tevékenységből származó bevételnek. A felperesek semmiféle magyarázatot nem adtak, illetve jogszabályi alapot nem nyújtottak arra, hogy a jogalkalmazó szervek, a bíróság miként hagyhatnának figyelmen kívül hatályos jogszabályokat, illetve, hogy a perbeli tényállásra az alperes és elsőfokú bíróság által alkalmazott jogszabályhelyek nem lettek volna irányadóak és alkalmazhatóak.

A közigazgatási iratok szerint az adóhatóság minden rendelkezésére álló iratanyagot átvizsgált, az I.r. és II.r. felperes a Pp. 164.§ /1/ bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettsége ellenére nem bizonyította, miszerint az a tény, hogy a szerződések azonossága miatt a revízió a jegyzőkönyvhöz nem minden, hanem csak meghatározott számú szerződést csatolt, a megállapítások jogszerűségét, avagy az összecszerűséget befolyásolta volna.

Az Art. 6.§ /3/ bekezdése akként rendelkezik, hogy a jogutód adózót megilletik mindazon jogok, amelyek a jogelődöt megillették, továbbá teljesíti a jogelőd által nem teljesített kötelezettségeket. Több jogutód esetén a jogelőd kötelezettségeit a jogutódok vagyonarányosan teljesítik, teljesítés hiányában pedig a jogelőd tartozásáért egyetemlegesen felelnek. E törvényhelyben kötelezően előírtak alapján, továbbá, mert az Art. személyi hatálya miatt azt az adóhatóságnak a felperesekre alkalmaznia kellett, az alperes a jogkövetkezményeket helytállóan a jogelőd Kft. után megkapott vagyon arányában, vagyonarányosan osztotta meg a felperesek között.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint ítéletében a valóságnak megfelelő tényállást állapított meg, ismertette a revízió eljárását, az első- és másodfokú határozatokban foglaltakat, a felperesek keresetét, a jogi indokolásban a Pp. 213.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően tételesen, minden egyes keresetrészre vonatkozóan kifejtette álláspontját, jogértelmezése közérthető, logikus, aggálytalan, azzal a Kúria egyet értett.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felpereseket a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2013. december 12.

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