

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.198/2013/6.szám

A Kúria a dr. Munz Károly ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Nagy Zsuzsanna jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. december 4. napján kelt 16.K.31.087/2011/21. számú ítélete ellen az alperes által 22. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 16.K.31.087/2011/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 425.000 (azaz négyszázhuszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-dunántúli Regionális Igazgatósága a felperesnél 2007.-2008. évekre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2010. augusztus 10. napján kelt határozatával a felperest 42.095.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 12.629.000 Ft adóbírság, 12.301.000 Ft késedelmi pótlék és 20.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2010. november 26. napján kelt határozatával az előírt adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte, egyebekben a határozatot helybenhagyta. Döntését a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 37.§ /1/ bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény 4.§ /1/ bekezdése, 5.§ /2/ bekezdése, 32.§ /1/ bekezdés a) pontja, 35.§ /1/ bekezdése, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 6.§ /5/ bekezdése, 120.§ a) pontja, 121. § /1/ bekezdése, 127.§ /1/ bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII.

törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdése, 2.§ /1/ bekezdése, 97.§ /4/ bekezdése, 130.§-a, a Munka Törvénykönyvről szóló 1992. évi XXII. törvény /a továbbiakban: Mtv./ 104.§ /1/ bekezdése, 140.§-a alapján hozta meg.

Indokolása szerint a vizsgálat alá vont időszakban a felperes daruzási tevékenységet végzett bérelt és saját tulajdonú autódarukkal. E tevékenységéhez egyrészt munkaviszony keretében saját dolgozókat, másrészt havi rendszerességgel számlázó egyéni vállalkozókat, valamint egy társaságot vett igénybe. A felperes a vállalkozóktól 2007-ben 97.776.000 Ft adóalap és 19.555.000 Ft áfa, 2008. évben 121.140.000 Ft adóalap és 24.229.000 Ft áfa összegű számlákat fogadott be. Az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy felperes és a vállalkozók között létrejött „vállalkozási szerződések” adójogi szempontból munkaviszonyt leplező szerződések, amelyek a vállalkozásban résztvevő magánszemélyek munkaviszonyban végzett tevékenységét leplezik. E megállapítása a lefolytatott kapcsolódó vizsgálatok, a társaságokkal kapcsolatban álló személyek nyilatkozatai, valamint a rendelkezésre álló dokumentumok összevetésén, mérlegelésén alapul. A munkaviszonyt leplező, ezért hiteltelen számlák miatt áfa különbözet állapítható meg az adózó terhére.

Önmagában az, hogy a vizsgált időszakot megelőzően több ízben vizsgálat alá vonta az adóhatóság a felperest és a vállalkozási szerződések kapcsán megállapítást nem tett, megteremtette az adóbírság és így a késedelmi pótlék mellőzésének a lehetőségét.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve megváltoztatását és fizetési kötelezettségei törlését kérte. Álláspontja szerint az alperes határozata az Art. 130.§-ába ütközik, ugyanis a 2003. évet érintő ellenőrzéskor a keretszerződéses kapcsolatot mind az első-, mind a másodfokú hatóság aggálytalanul polgári jogi jogviszonynak minősítette. Az alperes megsértette a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény /a továbbiakban: Ptk./ 207.§ /6/ bekezdését, az Art. 1.§ /7/ bekezdését, mert a szerződéskötés körülményeire feltett kérdésekre valamennyi meghallgatott darus ugyanazt válaszolta, hogy munkaviszonyon kívül kívánták végezni a tevékenységüket, és ez mindegyikük önálló, szabad elhatározásán alapult. A darusokkal kötött vállalkozási szerződések nem színeltek, azok vegyes jellegű polgári jogi jogviszonyt szabályoznak. Az alperes adó- és járulékkerülési célt állított a határozatában, ezt azonban semmivel nem támasztotta alá, sőt ilyen irányú bizonyítást nem is folytatott le, megsértve így az Art. 86.§ /1/ bekezdését, 97.§ /4/ és /6/ bekezdéseit.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint az Art. 130.§-ának értékelése körében elfogadta az alperesnek azt a

hivatkozását, hogy az adóhatóság az ellenőrzése során nincs kötve a korábbi, lehet az is, hogy helytelen megállapításaihoz, így amennyiben azt észleli, hogy a megelőző döntése jogszerűtlen, nincs elzárva attól, hogy ugyanazt a jogviszonyt másképp minősítse.

Az elsőfokú bíróság szerint az adóhatóság a korábbi eljárásokban helytállóan értékelte a felperes vállalkozói szerződéseit, amellyel ellentétes, a perbeli határozatokban foglalt megállapításai nem megalapozottak. A bizonyítékok értékelése alapján ugyanis megállapította, egyértelműen igazolt azon felperesi állítás, hogy egy-egy munkára vállalkozási szerződést is köthetett, illetve azt munkaviszony keretében is elvégeztethette, a magánszemélyek vállalkozási szerződés illetve munkajogi jogviszony keretében kerültek bevonásra, és a munkaviszony keretében foglalkoztatottak tevékenysége határozottan elkülönült a vállalkozási szerződés keretében munkát végzőkétől.

Az elsőfokú bíróság kifejtette, az adóhatóság jogszerű eljárás keretében vizsgálta a felperesi szerződéseket, részletes bizonyítási eljárást folytatott, azonban a feltárt tényállás alapján nem megfelelő jogi következtetéseket vont le. A perbeli bizonyítási eljárás nem igazolta azt az alperesi megállapítást, hogy a vállalkozásban részt vevő magánszemélyek munkaviszonyban végzett tevékenységét leplezték volna a felperes által kötött vállalkozási szerződések. Önmagában az a tény, hogy valamely tevékenységre többféle formában lehet szerződést kötni, és a munkavégzés megvalósulhat munkaviszony keretében, és vállalkozási jogviszony keretében is, még nem teszi kötelezővé a szerződő felek számára, hogy elsődlegesen munkaviszonyban végeztessék, illetve végezzék el a munkát. Az elsőfokú bíróság szerint - figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság Mfv.I.10.998/2010/6. és

Mfv.I.10.810/2008/3.számú ítéleteiben foglaltakra is -, amennyiben egy adott feladat ellátására munkaszerződés és polgárjogi szerződés is köthető, a választás joga elsősorban a feleket illeti meg. Az pedig, hogy pénzügyileg a vállalkozási jogviszony konstrukciója a felperes számára kedvezőbb díjtételeket eredményezhetett, még nem tette jogsértővé az eljárását. Az adóhatóság által lefolytatott bizonyítási eljárás adatai, a vállalkozási és munkajogi jogviszony jellemző ismérveinek összevetése, a perben lefolytatott bizonyítás együttes eredményeként állapította meg az elsőfokú bíróság azt, hogy a daruzási tevékenységre megkötött szerződések tartalmukban és formailag is vállalkozási szerződéseknek minősültek, és az ennek keretében kibocsátott számlák tartalmilag nem hiteltelenek, valós gazdasági eseményt tartalmaznak és ekként a felperes terhére megállapításra nincs lehetőség.

Az alperes hivatkozott az AEÉ 2004/10. szám alatt megjelent jogesetre, miszerint vannak olyan munkavégzések, amelyek csak munkavégzés keretében végezhetőek. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a perbeli daruzási tevékenység nem minősül ilyen tevékenységnek, egyfajta eredményességet feltételez, ennek következtében vállalkozási szerződés keretében is végezhető.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereset elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§ /1/ bekezdését, 206.§ /1/ bekezdését, az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat helytelenül, okszerűtlenül mérlegelte, ezért a téves és jogsértő döntés hatályon kívül helyezése indokolt. Az alperes fenntartotta a határozatában foglaltakat, felülvizsgálati kérelmében részletesen, tételesen kimunkálva megismételte mind azokat az elemeket, amelyek alapján álláspontja szerint a felperes nem vállalkozási szerződéseket kötött, hanem valójában munkaviszonyban foglalkoztatta dolgozóit. Sérelmezte, hogy előadásaira, perirataira az elsőfokú bíróság hiányosan reagált.

A felperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 3.§ /1/ bekezdése értelmében a felperes által előterjesztett keresetet bírálta el annak keretei között, a Kúriának a Pp. 275.§ /2/ bekezdése szerint a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján a jogerős ítélet jogszerűségéről kellett döntenie. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs /Pp. 275.§ /1/ bekezdés/.

Az elsőfokú bíróságnak ítélete indokolásában röviden elő kellett adni a tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kellett azokra a jogszabályokra, amelyeken az ítélete alapszik, meg kellett röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kellett azokra az okokra, amelyek miatt valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte /Pp. 221.§ /1/ bekezdés/.

A Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság eljárási jogszabálysértés nélkül, az anyagi jogi szabályok helyes értelmezésével és alkalmazásával jogszerű döntést hozott, indokolása kiegészítésre, kijavításra nem szorul.

A jogerős ítélet tényállása pontos, részletes, közérthető, tartalmazza az első- és másodfokú határozat, a fellebbezés lényeges elemeit, a keresetet, az ellenkérelmet, az alkalmazott jogszabályokat, amelyeket az elsőfokú bíróság a jogalkotói akarattal egyezően értelmezett, a tényállást ütköztette a jogszabályokkal, és jogi indokolásában logikusan megmagyarázta

döntését. Minden olyan kérdést, amelyet a kereset és kapcsolódóan a jogszabályok érintettek, részletesen és alaposan megindokolva a Pp. 213.§ /1/ bekezdése szerint elbírált.

Az elsőfokú bíróság elvégezte felperes daruzási tevékenységében a munkaszerződés és a vállalkozási szerződés elhatárolását, konkrétan meghatározva azokat a tényeket, körülményeket, amelyek alapján a felperes keresetét alaposnak minősítette. A Pp. 206.§-a szerint eljárva a bizonyítékokat, tényeket, körülményeket összességében értékelte és meggyőződése szerint bírálta el.

Sem az elsőfokú eljárásban, sem a meghozott ítéletben a Kúria jogszabálysértést nem állapított meg, a Pp. szabályainak mindenben megfelelő eljárást követően, az anyagi jogi szabályok /Ptk., Mtv./ helyes értelmezése és alkalmazása alapján az elsőfokú bíróság jogszerű döntést hozott.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2014. február 27.

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