

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.488/2013/7.szám

A Kúria a Kristófik Zoltán ügyvéd /által képviselt/ felperesnek a dr. Posztós Mónika Amarilla jogtanácsos által képviselt alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 19. napján kelt 28.K.28.650/2013/4. számú ítélete ellen a felperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.28.650/2013/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 250.000 /azaz kettőszázötvenezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az Önkormányzat Hivatal Főjegyzője a felperesnél helyi iparűzési adó és pénzügyi ellenőrzést végzett az adó alapjának és összegének vonatkozásában 2005. január 1-től 2008. december 31-ig terjedő időszakra, az adóelőleg számításra 2009. évre, a pénzforgalmi teljesítéssel kapcsolatosan az ellenőrzés időpontjáig, megismételt eljárás keretében. Az ellenőrzés eredményeként a 2011. június 6. napján kelt határozatával a felperest a telephelyek tekintetében a bejelentési kötelezettség nem teljesítése miatt 400.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte, iparűzési adónemben a terhére 2005. évre 21.210.000 Ft, 2006. évre 31.642.200 Ft, 2007. évre 23.644.300 Ft, 2008. évre 15.689.300 Ft adókülönbözetet állapított meg, a mindösszesen 92.185.800 Ft adókülönbözetet a felperes 38.478.650 Ft adóbírsággal és 34.806.447 Ft késedelmi pótlékkal együtt köteles megfizetni.

Döntését a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény /a továbbiakban: Htv./ 36.§-a, 37.§ /1/ bekezdése, 39.§ /1/ bekezdése, 52.§ 40. pontja, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény /a továbbiakban: Ptk./ 389.§-a, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 3.§ /7/ bekezdés 1. pontja, a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény /a

továbbiakban: Mtv./ 193/G.§-a alapján hozta meg.

Adózó a vizsgált években főbb tevékenységként építőipari, bérbeadási és acélszerkezet-gyártási tevékenységet folytatott. Az ellenőrzés megállapította, hogy a vizsgált években közvetített szolgáltatásokat számolt el a "közvetített szolgáltatásnak minősülő alvállalkozók teljesítésének értéke" elnevezésű 8150000 számú főkönyvi számlán és "közvetített szolgáltatások értéke" elnevezésű 8160000 számú főkönyvi számlán.

Adózó az iparüzési adóalapot csökkentő tételek között ezen felül elszámolta az "Épszer munkákhoz kapcsolódó bér munkaerő" elnevezésű, az 5121100 főkönyvi számlára könyvelt összegeket is. A revízió ez utóbbi főkönyvi számlát vizsgálta a hozzátartozó bizonylatokkal /szerződések, azok mellékletei, számlák, kontírozólapok, óranyilvántartó dokumentációk, teljesítésigazolások, felmérési napló/ együtt, és azt állapította meg, hogy e szerződések olyan gazdasági eseményekhez köthetők, amelyek tartalmilag munkaerő-kölcsönzés és bér munka igénybe vételéről szólnak, egyes részmunkák elvégzéséhez.

Az ellenőrzés nem fogadta el az 5121100 főkönyvi számlára könyvelt költségeket alvállalkozói tételként, mivel azokhoz - bár - megrendelői oldalon a Ptk. szerinti vállalkozási szerződés /Ptk. 389.§/ kapcsolódik, a kivitelezői oldalon a hárompólusú jogviszony harmadik szereplőjéhez - ahhoz a vállalkozóhoz, akitől adózó munkaerőt vesz igénybe megrendelése elvégzéséhez - nem ugyanezen vállalkozási jogviszony fűzi, mivel munkaerő-kölcsönzésről, bér munka igénybe vételéről szóló szerződést kötöttek, amelyben meghatározóan a Mtv. 193/G.§-a szerinti jogviszony elemei dominálnak. Nem teljesült tehát a Htv. által támasztott követelmény az alvállalkozói díjak elszámolásához, hogy az adóalanynak mind a megrendelőjével, mind az alvállalkozójával a Ptk. szerinti vállalkozási szerződéses kapcsolatban kell állnia. A szerződések minősítése után az elsőfokú adóhatóság azt állapította meg, hogy adózó főkönyvi könyvelése, társasági adóbevallása és eredménykimutatása a tartalommal egyező, vagyis az Épszer munkákhoz kapcsolódó bér munkát igénybe vett szolgáltatásként kell elszámolni, és a Htv. sem ad módot arra, hogy ezeket adózó közvetített szolgáltatásként /alvállalkozóként/ számolja el.

A felperes által megkötött szerződések atipikus szerződések voltak, amelyekben a különböző típusú szerződések elemei keveredtek, azonban minden egyes esetben domináns elem a munkaerő kölcsönzés, illetve a bér munka igénybe vétele volt. Ezt a szerződések tárgya, a szerződésekben meghatározott fizetési feltételek, óranyilvántartás alapján történő elszámolás, illetve a számlákon mennyiségi egységként megjelenített óraszámok alapján lehetett meghatározni. A teljesítési igazolások is ledolgozott órák számát tartalmazták. A vállalkozási szerződések esetében az eredménykötelelem határozza meg a teljesítést, a szerződésszegést, a felelősségi szabályokat, a szerződés megszűnését, megszüntetését, a felek jogait és kötelezettségeit. E rendelkezések meghatározó módon nem voltak

megtalálhatóak az adózó által benyújtott szerződésekben, csupán a munkakörök és a munkák jellege került feltüntetésre. Mivel adózó a megrendeléseire a munkaadót vette kölcsönbe, valamint a bér munkát vette igénybe, így nem teljesült az alvállalkozói teljesítések elszámolásának az a követelménye, hogy mind a megrendelőjével, mind az alvállalkozójával vállalkozási szerződéses kapcsolatban álljon.

A fellebbezés folytán eljáró alperes 2011. november 2. napján kelt 40VP-5204/2/2011. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes a 2011. november 7. napján 40VP-5204/3/2011. számon hozta meg azon végzését, amelyben adózónak az Önkormányzata Hivatal Jegyzője kizárására irányuló kérelmét elutasította.

A felperes keresetet terjesztett elő a közigazgatási határozatok bíróság általi felülvizsgálata iránt, a hatóság eljárási és anyagi jogszabálysértéseire hivatkozással.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolása szerint az eljárási kifogások közül elsőként vizsgálta, hogy az elsőfokú adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 92.§ /5/ bekezdésében meghatározott 90 napos ellenőrzési határidőt túllépte-e. Tényként megállapította, hogy felperes a megbízólevelet 2013. szeptember 16-án /ez az ellenőrzés kezdő időpontja az Art. 93.§ /1/ bekezdése szerint/, az ellenőrzésről készült jegyzőkönyvet 2011. január 7-én vette át /ez az ellenőrzés befejezése az Art. 104.§ /1/ bekezdése értelmében/, így helytállóan hivatkozott az ellenőrzés határidejének az elsőfokú adóhatóság általi túllépésére. Eljárási jogszabálysértés miatt azonban a határozat hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha az jelentős, a döntés érdemére kihat és a bírósági eljárásban nem orvosolható. Nem merült fel adat arra vonatkozóan, hogy az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményt végzett volna, az ellenőrzésről készült jegyzőkönyv átadása pedig nem minősül ellenőrzési cselekménynek. Az alperes maga is elismerte, hogy az elsőfokú adóhatóság a reá irányadó ügyintézési határidőt /Art. 128.§ /1/ bekezdés/ túllépte. Az elsőfokú bíróság teljes mértékben osztotta az alperes azon álláspontját, hogy az ügyintézési határidő túllépése bár jelentős eljárási jogszabálysértésnek minősül, az ügy érdemére nem hatott ki, ezt pedig keresetében a felperes sem állította.

Másodsorban az elsőfokú bíróság vizsgálta, hogy az elsőfokú adóhatóság megsértette-e az Art. 140.§ /2/ bekezdésében foglalt, az új eljárásra vonatkozó előírásokat, tényállás tisztázási kötelezettségét teljesítette-e. Tényként állapította meg, hogy az elsőfokú adóhatóság az iránymutatásban foglalt felhívási kötelezettségét az adózó felé teljesítette, számot adott

határozatában arról is, hogy vizsgálta a felperes által benyújtott szerződéseket, azokat értékelte, az Art. 140.§ /2/ bekezdésében foglalt kötelezettségének teljes mértékben eleget tett. Felperes a perben nem mutatott rá arra, hogy mely olyan lényeges körülményt nem tárt fel az adóhatóság, amelynek következtében más határozati következtetést vont le. Kiemelte az elsőfokú bíróság, annak megítélése, hogy a felperes jogszerűen vagy jogszerűtlenül számolta ki az iparűzési adó alapját, jogkérdésnek minősül, amelyben az írásos dokumentációknak van döntő hányadban relevanciájuk, ezért az indítványozott tanúbizonyítást mellőzte.

A felperes kizárási indítványára vonatkozóan meghozott döntéssel kapcsolatban az elsőfokú bíróság teljes mértékben osztotta a végzésben foglaltakat. Kiemelte, hogy a jegyző jogát, jogos érdekét, vagy jogi helyzetét a felperes által hivatkozott építési munkák - azok kizárólagos polgári jogi vetületét figyelembe véve - nem érintik. A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 42.§ /3/ bekezdésében foglaltak alapján pedig a felperes semmilyen bizonyítékát nem adta annak, hogy az önkormányzat tulajdonosi érintettsége miatt - milyen módon vált volna az eljáró hatóság elfogulttá. Ezzel összefüggően bizonyítási indítványt sem terjesztett elő.

Az elsőfokú bíróság a továbbiakban vizsgálta, a Htv. 52.§ 40. pontjának értelmezésével az alperes helytállóan állapította-e meg, avagy sem, hogy a felperes tévesen csökkentette az iparűzési adó alapját olyan szolgáltatások értékével, amelyek nem minősülnek közvetített szolgáltatásnak (e jogkérdés körében a tanúként megjelölt könyvelő meghallgatását mellőzte). Rögzítette, hogy felperes a megrendelőjével - a felek által nem vitatottan - írásban kötött vállalkozási szerződéses kapcsolatban állt. Az alvállalkozóival azonban csak a szerződéses kapcsolat volt megállapítható, így a jogviszonyt az adóhatóság jogosult, s egyben köteles volt minősíteni az Art. 1.§ /7/ bekezdése értelmében, és azt a határozataiban részletesen indokolva nem vállalkozói szerződésnek minősítette. A felperes érdemben nem vitatta ezen értékelést, annak ellenére, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§ /1/ bekezdése alapján nem volt elzárva attól a lehetőségtől, hogy a perben is szolgáltatson bizonyítékokat a keresetben előadottak alátámasztására, annak ellenére, hogy e körben a Pp. 3.§ /3/ bekezdése alapján teljes körű tájékoztatást kapott. Felperes érdemi cáfolatot nem terjesztett elő, csak állította, hogy az adóhatóság a pontatlanul feltárt tényállás okán helytelen jogkövetkeztetést vont le. Az Sztv. 3.§ /7/ bekezdés 1. pontja pedig kogensen fogalmaz akkor, amikor minden olyan szolgáltatást, amely nem tartozik a közvetített, illetve az egyéb szolgáltatás közé, igénybe vett szolgáltatásnak definiál.

Az elsőfokú bíróság összegezve azt állapította meg, hogy az alperes megfelelően tárta fel az ügyben irányadó tényállást, a vonatkozó

jogszabályok helyes értelmezése és alkalmazása alapján törvényes jogi következtetéseket vont le, határozata jogszerű rendelkezést tartalmaz.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. A felülvizsgálati kérelem I. részében ismertette a tényállást, II. részében az ítélet - álláspontja szerinti - jogszabálysértéseit.

Megismételte (1. pont), hogy a közigazgatási eljárás folyamán az adóhatóság részéről a határidő körében jogszabálysértés (Art. 92.§ /5/, /12/ bekezdéseit, 128.§ /1/ bekezdés) történt. Az ítélet indokolása is tartalmazza, hogy ezek a határidő túllépési jogsértések jelentős eljárási jogszabálysértések, ezért objektíve maga után kellett volna vonnia azt, hogy az elsőfokú bíróság az adóhatározatokat megsemmisíti.

Kifejtette (2. pont), hogy az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségét megsértette, a bizonyítékait sem értékelte. A Htv. közvetített szolgáltatásként az alvállalkozói teljesítéseket is elismeri, amelyeket azonban az Sztv. a közvetített szolgáltatás definíciójában nem szerepeltet. E jogszabályi eltérésből adódóan kötelező erővel el kellett térnie az éves beszámolójának az iparüzési adó bevallásától. Az önkormányzati adóhatóság nem teljesítette az Art. 140.§ /2/ bekezdését, 97.§ /3/ és /4/ bekezdésében foglaltakat, a felettes adóhatóság előírása ellenére nem végezte el a szerződések tényleges tartalmának és körülményeinek vizsgálatát. A felperes kifejtette, miszerint az alvállalkozói teljesítmény bér munkának, vagy nem bér munkának történő minősítése egyebekben nem bír jelentőséggel, mert a vonatkozó jogszabályok alapján a bér munka is alvállalkozás, amennyiben fennáll a háromszemélyes jogviszony. Az adóhatóság megsértette a Htv. 52.§ 40. pontját, a bér munkát is lehet alvállalkozói teljesítményként nyilvántartásba venni, ha a bér munkát olyan teljesítményhez rendeli meg az adózó, mint ahogy tette ő is a megrendelőjével kötött, a Ptk. szerinti vállalkozási szerződés kivitelezéséhez. A felperes hangsúlyozta, hogy az Sztv. 3.§ /7/ bekezdése szerint az alvállalkozás is igénybe vett szolgáltatás, mivel nem tartozik sem a közvetített szolgáltatás, sem az egyéb szolgáltatás közé, az elsőfokú adóhatóság és az alperes tévedett, amikor a két számviteli fogalmat határozataik indokolásában egymással szemben, egymást kizáró fogalomként alkalmazták.

Fenntartott álláspontja szerint (3. pont) az önkormányzati adóhatóság megsértette a Ket. 42.§ /3/ és /5/ bekezdéseit, az érdekeltségi viszony fennállása miatt nem várható el a felperest ellenőrző adóhatóságtól az ügy tárgyilagossá megítélése. Tény, hogy az önkormányzati adóhatóság - Önkormányzatának Főjegyzője - olyan hatósági ügyben vett részt, ahol az eljárás tárgyával polgári jogviszonyban összefüggő kötelezettsége állt fenn, tárgyilagossága

nem volt elvárható, és a felügyeleti szervének a kizáró okot nem jelentette be. E jogsértést az alperesnek kötelessége lett volna kiküszöbölni.

A alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket, a fellebbezést. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az általa hivatkozott jogszabályokat, az alperes ellenkérelmében foglaltakat, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a felek előadását.

Az elsőfokú bíróság nemcsak megjelölte, hanem ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványaikat, részletezte a bizonyítási teherviselést, és logikusan, minden részében megindokolta a keresetet elutasító döntését, rendelkezése és annak indokolása a keresetre teljes körűen kiterjedt /Pp. 213.§ /1/ bekezdés/. Jogi álláspontjával, amelyet mind az eljárási, mind pedig az anyagi jogi kérdések körében közérthetően kifejtett, a Kúria aggálytalanul egyet értett.

A bírósági felülvizsgálathoz megkívánt feltételeket határozta meg a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK 31. számú állásfoglalása, amely további alkalmazását a 6/2010.(XI.25.) Közigazgatási jogegységi határozat a Legfelsőbb Bíróság által hozott egyes jogegységi határozatokról és állásfoglalásokról címmel 2010. november 25-től megtiltotta. Ennek indokát a Közigazgatási Kollégium - egyebek mellett - abban jelölte meg, hogy e KK állásfoglalás a meghozatala óta bekövetkezett jogszabályváltozásokra figyelemmel meghaladottá vált. A KK 31. azt tartalmazta, hogy eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés a bírósági eljárásban nem orvosolhatóan olyan jelentős, hogy a döntés érdemére kihat. E tartalom a Pp. 339.§ /1/ bekezdésébe került 2012. február 1-től, és a módosítás szerint, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A felperesnek tehát a perben a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján azt

kellett bizonyítania, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértéseket követett el.

Kiemeli a Kúria, hogy míg a közigazgatási eljárásban a fél előadása az Art. 97.§ /5/ bekezdése értelmében bizonyíték, addig a perben a Pp. 324.§ /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 166.§ /1/ bekezdése alapján nem, azaz állításait felperes bizonyítani köteles. Mindezek folytán a felperesnek egyrészt igazolnia kellett, hogy a hatóság eljárási jogszabálysértéseket követett el, másrészt, hogy azok az ügy érdemi elbírálására kihatottak. A Kúria megállapította, felperes az elsőfokú hatóság és az alperes eljárásában az ügy érdemi elbírálására kiható eljárási jogszabálysértést nem bizonyított, amely miatt az elsőfokú bíróság a határozatok hatályon kívül helyezéséről nem rendelkezhetett.

A tisztességes eljáráshoz való jog részeleméből, a pártatlanság elvéből következően az ügy elintézésében nem járhat el olyan hatóság (személy), amelyre a Ket. 42.§-43.§-ában meghatározott kizárási ok áll fenn. Az elsőfokú hatóság magával szemben kizárási eljárást nem kezdeményezett. A felperes kizárási kérelmét a hatóság elutasította. A Kúria megállapította, az elsőfokú bíróság helytálló jogszabályhelyeket alkalmazott, azokat a jogalkotói akarattal egyezően, helytállóan értelmezte, e keresetrészt minden elemére kiterjedően elbírálta. Az ítélet tényszerűen tartalmazza, hogy "a felperes semmilyen bizonyítékát nem adta annak, hogy az önkormányzat tulajdonosi érintettsége miatt milyen módon vált volna az eljáró hatóság elfogulttá". Konkrét tényekre és azokat megalapozó bizonyítékokra, azok részletes elemzésére, illetve azoknak a hatóság és az elsőfokú bíróság általi nem vagy hiányos értelmezésére a felperes felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott. A konkrét adatok nélküli kérelemrész alapján e körben a Kúriának nem volt mit-mivel összevetnie, felperesnek az érdekeltségi viszonyra, ellenérdekűsége, polgári jogviszonyra való hivatkozásai általánosságban megfogalmazottak, így a vonatkozó ítéletrész jogszerűségét nem cáfolták meg.

A Htv. 39.§ /1/ bekezdése szerint állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével, az anyagköltséggel. A közvetített szolgáltatások értékének meghatározását a Htv. 52.§ 40. pontja tartalmazza: „az adóalany által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) írásban kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás értéke. Közvetített szolgáltatásnál az adóalany vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, az adóalany a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a

számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy az adóalany nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható. Ide sorolandó továbbá a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó, az adóalany által tovább számlázott olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Ptk. szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, feltéve, hogy azzal az adóalany a 36. pont szerint eladott áruk beszerzési értékeként vagy a 37. pont szerint anyagként vagy a 22. pont a) alpontja szerint jogdíjként nettó árbevételét nem csökkentette.

A Htv. 52.§ 40. pontja szerint tehát a közvetített szolgáltatások értékét nemcsak az adóalany által saját nevében vásárolt és változatlan formában továbbértékesített (azaz közvetített) szolgáltatás értéke adja, hanem - a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó - az olyan alvállalkozói teljesítés értéke is, amikor az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Ptk. szerinti, írásban kötött vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll.

Adózó az iparüzési adóalapot csökkentő tételek között számolta el az "Épszer munkához kapcsolódó bér munkaerő" elnevezésű, az 5121100 főkönyvi számlára könyvelt összegeket.

A Sztv. 3.§ /4/ bekezdés 1. pontja értelmében e törvény alkalmazásában közvetített szolgáltatás: a gazdálkodó által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (tovább számlázott) szolgáltatás; közvetített szolgáltatásnál a gazdálkodó vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, a gazdálkodó a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy a gazdálkodó nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható.

Az Sztv. 3.§ /7/ bekezdés 1. pontja szerint e törvény alkalmazásában igénybe vett szolgáltatás: minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás közé; különösen az utazásszervezés, a szállítás-rakodás, a raktározás, a csomagolás, a kölcsönzés, a bérlet, a bér munka.

A Sztv.-nek az a meghatározása, hogy a bér munkát igénybe vett szolgáltatásnak minősíti, amely nem tartozik az Sztv.

alkalmazásában a közvetített szolgáltatás közé, nem zárja ki a felperes vonatkozásában, hogy a helyi iparűzési adót szabályozó jogszabályban, a Htv.-ben előírt feltételeket teljesítenie kell az iparűzési adó alapjának csökkentése érdekében. Ahhoz pedig az kellett volna, hogy mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Ptk. szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban álljon. A felperes szerződéseiben azonban - a hatóság részéről megállapítottan és az adózó által meg nem cáfoltan - (nem a megrendelői, hanem a másik „oldali” jogviszonyban) ténylegesen munkaerő-kölcsönzés és bér munka igénybe vétele volt, és nem vállalkozás. A törvényi feltételek teljesítettségének hiányát és annak jogkövetkezményeit így az adóhatóságnak meg kellett állapítania.

A Kúria számos eseti döntésében kifejtette, hogy minden jogkérdést az adott közigazgatási ügy konkrét és bizonyított tényállása alapoz meg. A felperes - a jogerős ítélet szerint - egyrészt csak állította, de nem bizonyította, hogy az adóhatóság pontatlanul feltárt tényállás alapján helytelen jogkövetkeztetést vont le, másrészt a minősítést érdemben nem is vitatta.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275.§-ának /1/ bekezdése alapján a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt; a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. Jogszabálysértést a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, azonban jogszabályhellyel alátámasztottan ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

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

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

A felülvizsgálati eljárás illetékét a felperesre - kezdeményezésére - az adóhatóság kiszabta, így arról arról a Kúriának rendelkeznie nem kellett.

Budapest, 2014. május 22.

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

