

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.015/2015/4.szám

A Kúria a dr. Marosvölgyi Tamás ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 23. napján kelt 9.K.27.065/2014/11. számú ítélete ellen a felperes által 13. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.27.065/2014/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelei a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 477.700 (azaz négyszázhetvenhétezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága Operatív Ellenőrzési Osztálya 2012. június 12-én foglalkoztatottak bejelentésének ellenőrzését végezte a felperes telephelyén. Az ellenőrzés során a helyszínen munkavégző személyeket meghallgatta, akik munkáltatóként a P. S. Kft.-t /a továbbiakban: Kft./ nevezték meg, előadták, hogy 2012. április 1-től állnak e cég alkalmazásában, azt megelőzően a felperes alkalmazottai voltak, a postai úton megküldött munkaszerződések aláírását követően a munkavégzési körülményeikben változás nem történt, az adózó ügyvezetője: dr. T. P. ad utasítást a napi feladatok elvégzésére, a Kft.-t és annak ügyvezetőjét nem ismerik. A felperes munkaerő-kölcsönzésről /2012. április hónapban: 14 fő, májusban: 30 fő, júniusban: 30 fő/ három számlát fogadott be a M. Kft.-től /a továbbiakban: számlakibocsátó/ 12.580.000 + 3.397.000 Ft áfa

ellenértékben.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2012. január - június időszakra szociális hozzájárulási adó, személyi jövedelemadó /szja/ magánszemélytől levont adó, adóelőleg, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek magánszemélyektől levont járuléka, valamint egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulék magánszemélyektől levont járuléka adónemben és járulékokra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2013. október 28. napján kelt határozatával a felperest 4.777.000 Ft adókülönbözet, 2.385.000 Ft adóbírság, és 596.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2014. február 11. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését a munkaerő-kölcsönzési és a magán-munkaközvetítői tevékenység nyilvántartásba vételéről és folyósításának feltételeiről szóló 118/2001. (VI.30.) Korm. rendelet 2.§ /1/ bekezdés e) pontja, a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény /a továbbiakban: Mtv./ 193/C.§ /1/ bekezdése, 193/D.§ /5/ bekezdése, 193/F.§ /1/ bekezdése, 193/G.§ /3/ bekezdése, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 24.§ /1/ bekezdés a) pontja, 25.§ /1/ bekezdése, 46.§-49.§-ai, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 35.§ /1/ bekezdése, 97.§ /4/ bekezdése, 2. számú melléklet I.1.A.a), I.3. pontjai, a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény /a továbbiakban: Tbj./ 5.§ /1/ bekezdés a), f) pontjai, 4.§ k) pontja, 19.§ /2/-/3/ bekezdései, 24.§ /1/-/2/ bekezdései alapján hozta meg.

Indokolása szerint a munkaerő-kölcsönzés egy olyan háromoldalú, munkavégzésre irányuló jogviszony, amelyben a munkavállaló egy kölcsönbe adó céggel munkaszerződést köt azzal a céllal, hogy egy vagy több harmadik félnél, a kölcsönvevőknél végezzen munkát. A kölcsönbe adó cég arra vállalkozik, hogy felkutatja a megfelelő munkavállalókat, akiket a kölcsönvevő foglalkoztatni szeretne, majd a kölcsönbe adó felveszi őket a saját állományába és a foglalkoztatásokhoz kapcsolódó összes adminisztratív, pénzügyi és adózási feladatokat ellátja.

Az elsőfokú hatóság a bizonyítási eljárás és bizonyítékok (az adózó és a számlakibocsátó közötti szerződés, a számlakibocsátónak a P S Kft.-vel /a továbbiakban: Kft./ megkötött konzorciumi szerződése a Kft.-nek a munkaerő-kölcsönzésben való részvételéről, adózó képviselőjének: dr. T. P.-nek, a számlakibocsátó ügyvezetőjének: S.A.-nak a nyilatkozatai, a Kft. képviselőjének: F. Z.-nak a vallomása, a felperes munkavállalóinak a nyilatkozatai, munkaszerződéseik, a felperesnél végzett áfa ellenőrzésnek az adatai, a számlakibocsátónál, a Kft.-nél folytatott, a vizsgált

időszakot és adónemet is érintő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés adatai, a Kft. székhelyén végzett helyszíni szemle, az adóhatóság nyilvántartása) alapján helytállóan állapította meg, hogy adózó a saját alkalmazottait változatlan munkarend, munkakörülmények között foglalkoztatta tovább úgy, hogy a foglalkoztatásukhoz egy színlelt munkaerő-kölcsönzési szerződéses kapcsolatot alakított ki. A konstrukció lényege az volt, hogy adózó munkaerő-kölcsönzési szerződést kötött a számlakibocsátóval, amely szerződés elválaszthatatlan részét képezte a számlakibocsátónak a Kft.-vel megkötött konzorciumi szerződése.

A számlakibocsátónak azonban munkaerő-kölcsönzés céljából nem voltak alkalmazottai, a szerződést tehát teljesíteni nem is tudta, munkavállalókat nem jelentett be, adó-, és járulékfizetési kötelezettséget sem teljesített. A Kft.-nek sem volt meg semmilyen tárgyi és személyi feltétele ahhoz, hogy a konzorciumi szerződést teljesítse. A számlakibocsátónak illetve a Kft.-nek csak egy-egy saját bejelentett alkalmazottja volt, akik az adminisztrációs feladatokat látták el, a bejelentett székhelyükön tényleges gazdasági tevékenységet nem végeztek. Adózó a saját alkalmazottait foglalkoztatta tovább változatlan munkarend, körülmények között és az irányítása mellett. Az adókijátszásának motivációja a munkáltatással összefüggő adó- és járulékfizetési kötelezettség terhétől való mentesülés.

A munkavállalók nettó munkabért kaptak, amelyhez kapcsolódó adó-, és járulékfizetési kötelezettség nem került teljesítésre. Figyelemmel arra, hogy a munkavállalók foglalkoztatója az adózó volt, így a munkavállalók részére kifizetett munkabérek adó és járulék terheit is szükségszerűen viselni köteles.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve megváltoztatásukkal fizetési kötelezettségei törlését kérte. Előadta, hogy az Mtv. 193/C.§ /1/ bekezdésének fogalom meghatározásaira az alperes helyesen hivatkozott, azonban tévesen értelmezte az Mtv. 193/D.§ /5/ bekezdését, ugyanis jelen ügyben egy konzorciumi szerződésről, azaz a konzorciumi tagok együttműködéséről van szó, nem pedig arról, hogy a kölcsönbe vevő munkáltató a munkavállalókat tovább kölcsönöznél. Az adóhatóság feltáratlan tényállás, következtetések és feltételezések alapján jogsértő döntést hozott. Hivatkozott arra is, hogy nem ütközik a jogszabályba, ha az adózó olyan szerződést köt, amelynek eredményeként adójogilag kedvezőbb helyzetbe kerül.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolásában megállapította, hogy a számlakibocsátó nem rendelkezett a megállapodásban rögzített munkavállalókkal, tehát a szerződést nem tudta teljesíteni. A Kft. egy fő adminisztrációs tevékenységet ellátó alkalmazottat foglalkoztatott, munkaerőt nem toborzott, nem alkalmazott, munkavállalóknál szakmai alkalmassági vizsgálatot nem végzett, a nyilvántartási kötelezettségének sem

tett eleget, munkavállalók vonatkozásában bevételeket nem nyújtott be, járulékfizetési kötelezettséget nem teljesített. A felperes saját alkalmazottait foglalkoztatta tovább változatlan munkarend és munkakörülmények, illetve irányítás mellett, amelyet a munkavállalók maguk elismertek, arról tájékoztatta őket, hogy új munkáltatójuk névlegesen egy másik gazdasági társaság lesz. A megkötött munkaerő-kölcsönzési szerződése az Art. 1.§ /7/ bekezdés alapján színlelt szerződés.

A felperes nem járt el jóhiszeműen, a munkaszerződés illetve az Mtv. szabályai alapján egyértelmű, hogy amennyiben a kölcsönbeadó tevékenysége nem szabályszerű, úgy a munkaviszony közötté és a munkavállalók között jön létre.

A felperes a Kft.-hez szervezte ki a munkavállalóit, ugyanakkor munkaerő-kölcsönzési szerződést a számlakibocsátóval kötött, annak ellenére, hogy az Mt. 193/D.§ /5/ bekezdése rögzíti, a kölcsönvevő a munkavállalót más munkáltatónál történő munkavégzésre nem kötelezheti. Mindez következik a konzorciumi szerződésből is, amelyet a felperes ügyvezetője minden oldalon aláírt. Alaptalan így felperesnek az Mtv. 193/D.§ /5/ bekezdése téves értelmezésére való hivatkozása is.

Az elsőfokú bíróság elutasította felperesnek a képviselője meghallgatására irányuló indítványát, mivel az adóhatóság eljárása során részletesen nyilatkozott.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróságnak észlelnie kellett volna, hogy az alperes hibásan értelmezte és alkalmazta az Mtv. 193/D.§ /5/ bekezdését, azon megállapítása, hogy a felek között létrejött szerződés színlelt, minden bizonyítékot nélkülöz. Az elsőfokú bíróság az ítéletében hivatkozott jogszabályokat tévesen értelmezve hozta meg ítéletét, engedve alperes feltételezéseinek.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A peres felek részéről elismerten a Mtv. XI. fejezet rendelkezik a munkaerő-kölcsönzésről, rögzítve, hogy e törvény alkalmazásában (193/C.§ /1/ bekezdés a), b), c), d) pontok) a munkaerő-kölcsönzés: az olyan tevékenység, amelynek keretében a kölcsönbeadó a vele kölcsönzés céljából munkaviszonyban álló munkavállalót ellenérték fejében munkavégzésre a kölcsönvevőnek ideiglenesen átengedi; a kölcsönbeadó: az a munkáltató, aki a vele kölcsönzés céljából munkaviszonyban álló munkavállalót munkavégzésre, kölcsönzés keretében a kölcsönvevőnek ideiglenesen átengedi és munkáltatói jogait, illetve kötelezettségeit a kölcsönvevővel megosztva

gyakorolja; kölcsönvevő: az a munkáltató, aki a kölcsönzés keretében átengedett munkavállalót ideiglenesen foglalkoztatja és munkáltatói jogait, illetve kötelezettségeit a kölcsönbeadóval megosztva gyakorolja; a kölcsönzött munkavállaló pedig: a kölcsönbeadóval kölcsönzés céljából munkaviszonyban álló munkavállaló, aki felett a kikölcsönzés időtartama alatt a munkáltatói jogokat és kötelezettségeket a kölcsönbeadó és az őt ideiglenesen foglalkoztató kölcsönvevő megosztva gyakorolja, illetve teljesíti.

E jogszabályhelyek alapján az alperes és az elsőfokú bíróság is helyesen vázolta fel azt a jogviszony-kört, ami a kölcsönbeadó-a kölcsönvevő-és a kölcsönzött munkavállaló között van a munkaerő-kölcsönzés során.

A felperes ellenőrzésének eredményeként az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján azt állapította meg, hogy adózó és a számlakibocsátó között a valóságban munkaerő-kölcsönzés nem történt, a felek ügylete adókiírással irányult.

A felperes e megállapítást és annak jogkövetkezményeit vitatva kérte a bíróságtól az adóhatározatok felülvizsgálatát. Közigazgatási perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ /1/ bekezdés/. Törvényi kötelezettsége folytán - a tárgyaláson kifejtett téves álláspontjával ellentétben - a felperest terhelte kereseti állításainak bizonyítási kötelezettsége.

A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján megállapította, hogy a felperes keresetét semmilyen bizonyítási eszközzel nem bizonyította. Keresetlevelét mellékletek nélkül nyújtotta be, az elsőfokú bíróság által tartott tárgyaláson a keresetében foglaltakat tartotta fenn. Keresetének állításai - bizonyítékok nélkül - bizonyítatlan féli előadások maradtak.

A felperes nem igazolta, hogy az Mtv. munkaerő-kölcsönzésről rendelkező, idézett jogszabályhelyei alapján a kölcsönbeadóval munkaviszonyban nem álló munkavállalókat miként vehette volna kölcsönbe, illetve azokat a kölcsönbeadó miként engedhette volna át munkavégzésre, semmivel nem cáfolta meg munkavállalóinak azonos tartalmú nyilatkozatát, hogy a felperes utasítására és nem ténylegesen, csak „papíron” változott meg a munkáltató neve. Az adóhatóság bizonyítékait konkrét, általa előterjesztett bizonyítékokkal nem ütköztette, mivel azokat elő sem terjesztette,

tételesen, részletesen minden egyes bizonyíték bizonyító erejét nem cáfolta meg, a hivatkozott konzorciumi szerződés valósággal egyező teljesítettségét nem igazolta. A teljes körűen bizonyítatlan keresetet az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően megindokolt ítéletével jogszerűen utasította el.

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. Az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás és a per teljes anyagát, a bizonyítékokat a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése alapján a maguk összességében értékelte, és meggyőződése szerint bírálva állapította meg, hogy a kereset nem alapos, az adóhatóság az Art. 1.§ /7/ bekezdése, 2.§ /1/ bekezdése alkalmazásával bizonyított tényekre alapítottnak, jogszerűen értékelte felperes szerződéses kapcsolatát adókiírással szembe fordított ügyletnek, levonva annak jogkövetkezményeit.

Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.

A Kúriának hivatalos tudomása van arról, hogy a perbeli tényálláshoz kapcsolódóan a felperes által kezdeményezett, a számlakibocsátó számláira alapított, adólevonási jogát megtiltó adóhatározatok felülvizsgálata iránti perben az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 8.K.27.066/2014/5. számú ítéletében elutasította a keresetet, amely ítéletet a Kúria a Kfv.V.35.803/2014/5. számú ítéletében hatályában fenntartott.

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 felperest 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, 2015. április 16.

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