

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.868/2014/5.szám

A Kúria a dr. Érdi Zsolt ügyvéd által képviselt felperes neve (címe) felperesnek a dr. Posztós Mónika jogtanácsos által képviselt alperes neve alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 12-én kelt 9.K.31.857/2014/5. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.31.857/2014/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 50.000 (ötvenezer) forint perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú helyi adóhatóságként eljáró Budapest Főváros Önkormányzatának főjegyzője az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 87. § (1) bekezdés a) pontja alapján a felperes bevallásainak utólagos ellenőrzését rendelte el helyi iparüzési adó /HIPA/ adónemben 2007-2011 évekre. Az adóhatóság a felperes terhére összesen 18.555.654 Ft adókülönbözetet állapított meg, melynek és járulékainak megfizetésére kötelezte. Hivatkozott a helyi adóról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 52. § 22. és 40. pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 3. § (7) bekezdése 1. és 2. pontjaira. Kifejtette, hogy nem fogadható el a felperes adóalapjának az adóbevallásba beállított közvetített szolgáltatással történő csökkentése, tekintettel arra, hogy a társaság nem állít ki számlát az általa végzett tevékenységről, így a Htv. 52. § 40. pontjában foglalt definíció egyik eleme nem teljesül. A felperes azon hivatkozására, hogy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 165. § (1) bekezdése alapján nem köteles számla kibocsátásra, továbbá, hogy az Országos Egészségbiztosítási Pénztár (továbbiakban OEP) felé egyéb számviteli bizonylattal történik az elszámolás, a hatóság rögzítette, hogy számla hiányában a közvetítés ténye egyértelműen

nem állapítható meg, adózó nem felel meg a Htv.-ben meghatározott háromszereplős modellnek. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság elfogadta ugyan az értékesítés nettó árbevételeként könyvelt, az OEP által fizetett összeget, azonban nem fogadta el közvetített szolgáltatásként a közreműködő orvosok által leszámlázott közvetítői díjat, melynek következménye az adókülönbözet.

A felperes fellebbezésében hivatkozott az egészségügyi szolgáltatások egészségbiztosítási alapból történő finanszírozásának részletes szabályairól szóló 43/1999. (III.3.) Kormányrendelet (továbbiakban R.) 1. §-ára, 4. § (1)-(3) bekezdésére, 6. § (1)-(5) bekezdésére, továbbá idézte az Sztv. 5. §-át, a Htv. 52. § 40. pontját, az Áfa tv. 165. § (1) bekezdését, és hangsúlyozta, hogy az OEP részére csak utólagosan lehetne számlát kibocsátani és csak akkor, ha az OEP azt befogadná, azonban a finanszírozási szerződés ezt nem teszi lehetővé. Kiemelte, hogy a közvetített szolgáltatást végző közreműködő orvosok teljesítményét részletesen tartalmazza a felperes OEP felé küldött jelentése. Véleménye szerint a határozatban foglaltak sértik a kettős adóztatás tilalmát.

Az alperes BPB/007/01385-1/2014. számú határozatával az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta, 2007 év vonatkozásában megállapította az elévülést, így összesen 14.193.088 Ft megfizetésére kötelezte a felperest, a késedelmi pótlék összegét ennek megfelelően módosította, ezt meghaladóan azonban az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kiemelte, hogy a felperes az OEP-pel kötött alapszerződésben foglaltak szerint területi ellátási kötelezettséggel járó beteg szakellátást és egy napos sebészeti tevékenységet folytat. Az ellátás biztosítása érdekében közreműködői szerződéssel az OEP-hez bejelentett szakorvosokat vesz igénybe. A szakrendelést végző orvosok havi elszámolás alapján az általuk teljesített árbevétel szerződésben kikötött százaléka nyújtanak be számlát a felperesnek. A felperes az OEP felé elektronikus úton havi betegforgalmi jelentést küld, mely tartalmazza az ellátott betegek személyes adatait, a beavatkozások kódját, a gyógyszereket, illetve segédanyagokat. Az OEP ezen jelentéseket feldolgozza, értékeli, felülvizsgálja, majd az elszámolás alapján kiszámolt ellenértéket átutalja. A felperes számlát nem bocsát ki, mivel az OEP számlát nem fogad be. A felperes az OEP által elszámolt átutalt összeget értékesítés nettó árbevételeként, míg a közreműködő orvosok által leszámlázott összegeket közvetített szolgáltatásként könyveli és ezzel csökkenti az értékesítés nettó árbevételét. Az alperes szerint az orvosok által számlázott közreműködői díj nem fogadható el adóalapot csökkentő tényezőként, mivel a Htv. 52. § 40. pontjában foglalt definíciót szigorúan kell értelmezni. A közvetített szolgáltatás ennek megfelelően kizárólag akkor számolható el, ha a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, míg a megrendelő felé

kiállított számlából a közvetítés ténye kitűnik. Ez utóbbi azonban nem teljesült, mert az OEP számára számlát a felperes nem állított ki. A felperes Áfa tv. szerinti számlakibocsátás alóli mentessége nem fogadható el tekintettel arra, hogy az önkormányzati adóhatóság a Htv-t és nem az Áfa tv-t alkalmazza. A kettős adóztatásra vonatkozó kifogás sem alapos, e körben utalt a Htv. 7. § a), 4. § d) pontjaira, 35. § (1) és 39. § (1) bekezdésére, valamint az Alkotmánybíróság 205/B/2003. AB számú határozatában foglaltakra.

A felperes keresetében az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, illetve szükség esetén az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint jogszabálysértő módon állapította meg a hatóság a helyi iparüzési adó alapját, melyből következően jogszabálysértő az adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék megállapítása is. Kifogásolta, hogy az általa hivatkozott elszámolási rendet maga a hatóság sem vitatta, ugyanakkor a felperes terhére rótt, hogy számlát nem bocsátott ki az OEP felé. Úgy vélte, hogy az alperes egy látszólagos formai követelmény hiánya miatt nem fogadta el a közreműködői díjat közvetített szolgáltatásnak, mellyel jogszabálysértő módon alkalmazta a Htv. 52. § 40. pontját. További hivatkozási alapként megjelölte az R. 4. § (2) bekezdését, az Alaptörvény 28. cikkét, a Htv. 39. § (1) bekezdését, valamint az Art. 1. § (2), (7) bekezdéseit. Álláspontja szerint a közvetített szolgáltatás tartalmi megvalósulását az alperes nem vitatta, csupán a számla kifejezés, mint formai indok alapján marasztalta el a felperest, amely jogértelmezés a hivatkozott jogszabályokon túlmenően az Alaptörvénnyel is ellentétes. A közvetített szolgáltatást az alperes indokolatlanul megszorítóan értelmezte, amikor kizárólag a „továbbszámlázásra” szűkítette. Felperes hangsúlyozta, hogy rendelkezik a gazdasági esemény számvitel elszámolását alátámasztó okirattal. A fentiek alapján az alperes megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 1. § (1)-(2) bekezdését, 4. § (1) bekezdését, 50. § (6) bekezdését, 72. § (1) bekezdés e) pontját és az Art. 97. § (6) bekezdését is. Nézete szerint az alapszerződés annak módosításaival együtt összességében vállalkozási szerződésnek minősül, és a közreműködői szerződések alvállalkozói teljesítés értékének is megfeleltethetők, így másodlagosan kérte ennek megállapítását.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.31.857/2014/5. számú határozatával mindkét fokú adóhatározatot hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Kifejtette, hogy az alperes sem vitatta a felperes és az OEP közötti jogszabályban rögzített elszámolási rendet, továbbá azt sem, hogy a felperes az Áfa tv. szerinti számlát nem köteles kibocsátani, illetőleg, hogy az OEP a kiállított számlát nem is fogadná be. Szintén nem képezte vita tárgyát, hogy a közvetített

szolgáltatás szerződéses tartalmát a felperes teljesítette. A bíróság a Htv. 52. § 40. pontja értelmezésével rámutatott, hogy a jogalkotó a fogalom-meghatározás első mondatában „változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás”-ként jelöli meg a közvetített szolgáltatást, melyből az következik, hogy a hangsúly a továbbértékesítésen van, melynek tipikus, ám nem kizárólagos formája a továbbszámlázás. Az a tény, hogy definíció szinten a továbbértékesítés szó kapott kiemelt szerepet a jogszabályban, azt jelenti, hogy elsődlegesen ezt kell vizsgálni, és a megvalósulása nem vonható kétségbe pusztán arra hivatkozással, hogy a definíció további részében a jogalkotó már csak a számla kifejezést használja. A felperes olyan, az R-ben kötelezően meghatározott elszámolási rendben működik, melyben számla, mint nevesített számviteli bizonylat kiállítása objektíve nem lehetséges, hiszen azt a megrendelő nem fogadja be. Az elszámolás egyetlen dokumentuma a jogszabály által előírt elektronikus jelentés, így a fenti fogalom-meghatározás jogalkalmazó általi értelmezése nem eredményezheti azt, hogy ezen közvetített szolgáltatással a felperes adóalapja nem csökkenthető. A bíróság osztotta tehát a felperes álláspontját, hogy az alperes indokolatlanul megszorító értelmezést alkalmazott. Márpedig amennyiben a felperes által kiállított elektronikus igazolás az Sztv. rendelkezései szerinti számviteli bizonylatként funkcionál, a felperestől nem tagadható meg az adóalap közvetített szolgáltatások értékével történő csökkentése. A bíróság egyetértett a felperessel abban is, hogy az Áfa tv. szerinti számlakibocsátási kötelezettség alóli mentességre figyelemmel az a körülmény, hogy a felperes az egyik adónemben nem köteles számlaadásra egy másik adónemben pedig az önkormányzati adóhatóság kizárólag számla kiállítása esetén engedélyezi számára az adóalap csökkentését, a jogszabály céljával ellentétes jogértelmezést jelent. E körben nincs jelentősége annak, hogy a perbeli ügyben a helyi adóhatóság az Áfa tv-t nem alkalmazza eljárása során. A bíróság ennél fogva a felperes által megjelölt jogszabálysértések közül a Htv. 52. § 40. pontját és az Art. 97. § (6) bekezdését találta alaposnak, a hivatkozott egyéb jogszabálysértéseket nem, továbbá nem látta indokoltnak vizsgálni az alvállalkozói teljesítéssel kapcsolatosan a keresetlevélben előadottakat, az alperes ugyanis nem vitatta, hogy a közvetített szolgáltatás szerződéses tartalmát a felperes teljesítette. Az adóhiány megállapítása kizárólag a számlakibocsátás elmulasztására alapozódott.

Az új eljárásban az adóhatóságnak meg kell vizsgálni, hogy a felperes által az OEP felé küldött havi betegforgalmi jelentés eleget tesz-e a számviteli bizonylattal szemben támasztott követelménynek, és abból a közvetítés, a változatlan formában történő továbbértékesítés ténye megállapítható-e. Amennyiben ennek megfelel, az adóalap közvetített szolgáltatások értékével való csökkentésének lehetőségét nem lehet megtagadni a számla hiányára

hivatkozással.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte az elsőfokú bíróság ítéletének megváltoztatását, a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezése mellett a bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezését. Fenntartotta az alperesi határozatban foglalt érveit azzal, hogy hivatkozott a Htv. 52. § 40. pontjában lévő kettős feltételre, azaz, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetőségének, a számlából pedig a közvetítés tényének együttesen kell kitűnnie, továbbá utalt az Sztv. 72. § (1) bekezdésére és a (2) bekezdés a) pontjára, melynek 2011. december 31. napjáig hatályos rendelkezése szerint az értékesítés nettó árbevétele elszámolásának számviteli bizonylata a számla, és felhívta az Áfa tv. 165. § (1) bekezdés a) pontját azon aspektusból, hogy adómentesség esetén is gondoskodni kell az Sztv. szerinti bizonylat kiállításáról.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Pp. 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.

A Kúria a jelen perben megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Rögzíti, hogy az elsőfokú bíróság a perbeli ügy tényállását iratszerűen, helyesen állapította meg, abból okszerű következtetést vont le, a meghozott döntése jogszerű. Az elsőfokú bíróság érdemi döntését a Kúria is osztja, és ismétlés nélkül csupán arra utal, hogy az elsőfokú ítélet felülvizsgálata során figyelemmel volt Magyarország Alaptörvénye 28. cikkében foglalt azon rendelkezésére is, hogy a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak. Ezen jogértelmezési elvek mentén állapította meg a Kúria, hogy az alperes által hivatkozott - a közvetített szolgáltatás esetében a helyi iparüzési adó alapjának meghatározására irányadó - kettős feltétel általában és fő szabály szerint igaz, beleértve a „továbbszámlázási” kötelezettséget is. Azonban jelen esetben egy olyan speciális helyzet állt elő, hogy a felperes jogilag és ténylegesen is el volt zárva attól, hogy számlát bocsásson ki, illetve azt tőle befogadják. A gazdasági tevékenység ugyanakkor

megfelelt a klasszikus közvetített szolgáltatás eseménysorának. Alappal hivatkozott tehát a felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében arra, hogy a továbbértékesítés egy gazdasági esemény, amely könyvelési, könyvviteli szempontból kétségtelenül elsődlegesen, de jelen esetben nem kizárólagosan számlával lehet alátámasztva, azaz más módon, így bizonylattal, nyugtával is könyvelhető. Az OEP felé elektronikusan, a védett vonalon megküldött adatsor a gazdasági esemény számviteli elszámolását adott esetben teljes körűen és megfelelően alátámaszthatja. A Kúria álláspontja szerint sem kerülhet emiatt a felperes rosszabb helyzetbe, mint más adózók. Az igazolást tehát meg kell vizsgálni, amint arra helyesen utalt az elsőfokú bíróság is, és annak eredményéhez képest kell az új döntést meghozni.

Rögzíti továbbá a Kúria, hogy a felülvizsgálati tárgyaláson az alperes által hivatkozott Kfv.I.35.471/2012/5. számú jogeset az eltérő tényállása miatt nem alkalmazható adekvát jelen ügyben, abban ugyanis más volt a láncolat felépítése, illetőleg voltak számlák, de az adattartalmuk nem volt megfelelő.

Fentiek alapján a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján az érdemben helyes elsőfokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2015. június 4.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró