

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Stefánkovics Ildikó jogtanácsos által képviselt felperesnek a Konczné dr. Kruták Zsuzsanna és dr. Fürst Krisztina jogtanácsosok által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróságon 1.K.21.729/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. február 28-án kelt 1.K.21.729/2006/8. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 1.K.21.729/2006/8. számú ítéletét és az alperes 8429897416. számú határozatának és az első fokú határozatnak az 5. pontját érintő megállapításait és jogkövetkezményeit hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 914.000 (kilencszáztizennégyezer) forint első fokú és 457.000 (négy százötvenhétezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A 900.000 (kilencszázezer) forint kereseti és 2.500.000 (kétfmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2004. január 1-től 2004. október 31-ig pontgyűjtő értékesítési akciót hirdetett valamennyi termékeit értékesítő cég részére. Ennek keretében 14 cég kereskedő képviselője utazhatott el 5 napra Dubaiba ahol, három napos tesztvezetésen vettek részt. A tesztvezetéshez kapcsolódóan a luxemburgi székhelyű cég a felperes felé 240201 számon 2004. december 27-i teljesítéssel bocsátott ki számlát, külön bizonylatokon (20040197, és 20040199 számú számlák) szerepeltek a szállás, utazás és étkezés költségei.

A felperes 2004. január 1-től, 2004. december 31. közötti időszakra a Balkán-zóna kereskedő cégei részére, - akik tőle ... abroncsot vásároltak - akciót hirdetett, amelyen szerzett pontokat a partnerek az év végén védőruházati termékekre, (munkanadrágokra, kabátokra, dzsekikre, overálokra, kesztyűkre, cipőkre) válthattak

be. A ruházati termékeket a felperes gyártatta le, és az erről kibocsátott 03139 számú számlát 2004. december 23-i teljesítéssel számolta el.

A felperes 2004. január 1-től 2004. július 31-ig ugyancsak akciót hirdetett a kereskedő cégei számára, amelyben azok Super Gold jegyeket kaphattak a 2004. évi magyarországi Forma 1-es nagydíjra. A jegyek a Nagydíj három napjára voltak érvényesek, nem névre szóltak, ezek alapján a résztvevők jogosultak voltak a bokszt utca meglátogatására, abroncstechnikai bemutatón való részvételre. A felperes az akció eredményeként 44 cég között osztotta ki a jegyeket, amelyekhez a 300003, a 300013, a 300041 számú 2003. május 7-i teljesítésű, és a 400091 számú 2004. július 27-i teljesítésű bizonylatok tartoznak.

A felperes az előzőekben részletezettek folytán felmerült költségeinek általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) nélküli értékét az "618158 reklám, üzleti ajándék akción belüli" főkönyvi számlán (továbbiakban főkönyvi számla) számolta el, ezekhez "üzleti ajándék elszámolási lapot" (továbbiakban elszámolási lap) csatolt, a számlákon szereplő áfa-t levonásba helyezte.

Az adóhatóság a felperesnél 2003-2004. évekre utólagos ellenőrzést végzett minden adó és költségvetési támogatás tekintetében, kivéve 2004. augusztus hónapi áfa-t.

Az ellenőrzés eredményeként hozott első fokú határozatban az adóhatóság személyi jövedéki adó (a továbbiakban: szja.) áfa, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási, munka- és munkaadói járulék, valamint egészségügyi hozzájárulás (a továbbiakban: eü. hozzájárulás) adónemekben a felperes terhére összesen 60.430.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amelyből 50.742.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, 25.371.000 Ft adóbírságot és 200.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki, 13.382.000 Ft késedelmi pótlékot írt elő.

Az első fokú határozat 5.) pontja tartalmazza a felperes által meghirdetett - előzőekben ismertetett - akció keretében nyújtott szolgáltatások adóhatósági minősítését és az ezzel kapcsolatos jogkövetkeztetéseket. Az első fokú határozat 5.) pontjához kapcsolódóan az adóhatóság 2003. év májusára, illetve 2004. július, december hónapokra szja. adónemben összesen 39.620.000 Ft, egészségügyi hozzájárulás adónemben 6.080.000 Ft, azaz összesen 45.700.000 Ft adókülönbözetet írt elő a felperes terhére, amely összeggel csökkentette a felperes 2003., illetve 2004. évi adózás előtti eredményét, és ehhez kapcsolódóan adóbírságot is kiszabott.

A felperes fellebbezésében kizárólag az első fokú határozat 5.) pontjához kapcsolódó érdemi döntést vitatta.

Az alperes a 8429897416 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntését a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) 9. § /1/, /4/, és /6/ bekezdéseire illetve 69. § /1/ bekezdés j) pontjában az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho.tv.) 3. § /1/ bekezdés b/db) pontjában, 4. § /1/ bekezdésében, Szja.tv. 1. sz. melléklet 8.) pontjában, 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 15. § /1/ bekezdésében foglalt, 2. § /9/ bekezdésében foglaltakra alapította.

Az alperes határozatát azzal indokolta, hogy mindhárom gazdasági esemény "a viszonteladók jutalmazását szolgálta, és igénybe vételük csak természetes személy által történhetett".

Az első fokú adóhatóság helyesen minősítette ezeket adóköteles természetbeni juttatásnak, mivel nem tekinthetők árengedménynek, ezek ugyanis "nem az akció ideje alatt értékesített gumiabroncsok árát érintették, és nem a már értékesített abroncsok megismertetéséhez kapcsolódtak, hanem az értékesített mennyiség után, annak függvényében jutalomként lehetett azt igénybe venni a cégek természetes személy tagjainak, alkalmazottainak".

A felperes által nyújtott juttatások az üzleti ajándék fogalmának felelnek meg, de nem tartoznak az Szja.tv. 1.sz. melléklet 8. pontjában felsorolt adómentes természetbeni juttatások közé. Nem teljesült ugyanis esetükben a "bármelynek nyilvános feltételek közötti juttatás". Az alperes nem fogadta el a felperesnek a Dubai tesztvezetés kapcsán a teljesítés helyét vitató és a speciális ruházati termékek felhasználására vonatkozó kifogását sem.

Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy a felperesnek, mint kifizetőnek a juttatások után szja-t kellett volna megfizetnie és bevallania, továbbá egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettsége is keletkezett, amelynek nem tett eleget.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte, vitatta az első fokú határozat 5.) pontjával kapcsolatos érdemi döntést és annak jogkövetkezményeit.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította.

A megyei bíróság jogi álláspontja a következő volt:

Az adóhatósági határozatok a kereset által vitatott körben nem jogszabálysértőek.

Nem alapos a felperes érvelése a dubai tesztvezetés kapcsán a szolgáltatás-nyújtás külföldi teljesítési helyére vonatkozóan, mert a teljesítés helyének Magyarországot kell tekinteni.

A balkáni vevők részére juttatott védőruházati termékek nem felelnek meg az Szja.tv. 1. sz. melléklet 8.24. pontjában, illetve 8.8. pontjaiban foglalt adómentességet biztosító feltételeknek, a felperes e körben alaptalanul hivatkozott 2005 évi felhasználásra is.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és a keresete szerinti döntés meghozatalát.

A felperes azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Szja.tv. 69. § /1/-/10/ bekezdéseiben 1. sz. melléklet 8., 8.14) ., 8.24 pontjaiban, Eho.tv. 3. § /1/ bekezdés d/dd) pontjaiban, 4. § /1/ bekezdésében, Áfa tv. 15. § /1/ bekezdésében és az 1996. évi LXXXI. (a továbbiakban: Tao.tv.) 1. § /2/ bekezdésében foglaltaknak.

A felperes jogi álláspontja szerint nem a könyvelési elszámolás határozza meg az ügyletek adójogi minősítését, a perben vitatott gazdasági események adójogi megítélésénél nem az Szja.tv. előírásai az irányadóak. Az általa nyújtott szakmai programoknak, csak vállalkozás során hasznosítható termékeknek és ismereteknek a gazdasági társaságok voltak az igénybe vevői, a magánszemélyeknek nyújtott magáncélú, személyes használat feltételei (természetbeni juttatás) nem teljesültek. A jogügyletek valódi tartalmuk szerint az abroncsértékesítéshez közvetlenül kapcsolódó árendedménynek minősülnek. Az engedményt adó és az engedményt igénybe vevő társaságok szempontjából a szolgáltatások és termékek a vállalkozási bevételszerző tevékenységhez szorosan kapcsolódnak, ezekre a Tao.tv. általános rendelkezéseit kell alkalmazni. A felperes sérelmezte azt is, hogy a megyei bíróság nem foglalt állást a bevallási határidő kapcsán kifejtett jogi érvelése tekintetében, és a tesztvezetés kapcsán tévesen állapította meg áfával növelt számlaértéken a reprezentáció adóterheit.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, fenntartotta határozatában foglalt jogi álláspontját.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a főkönyvi számlára és elszámolási lapra alapítottn az egyéb rendelkezésre álló adatok figyelmen kívül hagyásával, azaz a bizonyítékok egyenként és összességében történő értékelése nélkül nem lehet gazdasági eseményt minősíteni, az adójogi minősítés és következtetés alapja kizárólag a valós gazdasági tartalom lehet (2003. évi XCII. törvény 1. § /7/ bekezdése).

Az alperes által hivatkozott a Kfv.I.35.909/2001/6. számú ítélet egyedi ügyben hozott határozat, ezért a jogvita eldöntésére iránymutatást nem adhat, az ebben értékelt gazdasági események egyébként is eltérnek az e perbelitől, ezért a két ügy adójogi konzekvenciái sem lehetnek azonosak. A korábbi ügy felperese ugyanis személyes és magáncélú szolgáltatásokat nyújtott, (pl: városnézést, műemlék látogatást, kimonó show-t, amelyek nem szolgálták adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységét.)

A felperes jelen perben vitatott mindhárom gazdasági esemény tekintetében, mint eladó nyilvánosan és előre meghirdette értékesítési akciót valamennyi vevője, a termékeit értékesítő ábronskereskedéssel foglalkozó vállalkozások, nagykereskedések (tehát nem magánszemélyek) részére.

Az akciók lényege az volt, hogy a felperes jövőbeni kötelezettséget vállalt a pontok értékének (azaz a megelőző értékesítéseknek) a függvényében arra, hogy a pontgyűjtő (azaz vevője) az akcióban meghirdetett körben a pontjait további termékre vagy szolgáltatásra beválthatja.

A termékre vagy szolgáltatásra beváltható pontok kizárólag a korábbi ellenértékes termékértékesítésre és szolgáltatás-nyújtásra tekintettel voltak megszerezhetőek.

Az akció meghirdetésekor a perben vitatott számlák szerinti szolgáltatás illetve termék tehát szerepelt az ellenérték fejében történő termékértékesítés feltételei között.

A felperes által így nyújtott szolgáltatásnak és terméknek közös jellemzője volt az is, hogy ezeket az ábronskereskedelemmel, szereléssel foglalkozó gazdasági társaságok tudták hasznosítani.

A felperes ezért helytállóan hivatkozott arra, hogy ezek a jogügyletek valódi tartalmuk szerint az ábronsértékesítéshez kapcsolódó árendedménynek minősíthetők (Áfa tv. 7. § /3/ bekezdés f) pontja). E felperesi jogi álláspont helyességét igazolja az is, hogy az alperes is elismerte a felperes áfa-levonási jogát, tehát az engedményként, szakmai programként való elszámolással egyetértett. A perben vitatott szolgáltatások és termékek a felperes és az engedményt igénybe vevő gazdasági társaságok szempontjából is a vállalkozási bevételszerző tevékenységhez szorosan kapcsolódnak, nem minősülnek adóalanyiságon kívüli célt szolgálónak. Az adóalap megállapításakor ezek tekintetében nem kell alkalmazni a Tao.tv. 7. § /1/ bekezdés ly) illetve 8. § /1/ bekezdés n) pontját és nem kell az adózás előtti eredményt növelni, a nem vállalkozás érdekében felmerült költség címén. Ez a felperes által alkalmazott konstrukció nem keletkeztet külön társaság adófizetési kötelezettséget.

A felperes alappal hivatkozott arra is, hogy ilyen átadás esetén nem keletkezik áfa-fizetési kötelezettsége, de az átadott terméket, szolgáltatásra jutó beszerzési áfa-t levonhatja. (Áfa tv. 33.§.(1) bekezdés b./ pontja, 22.§.(9) bekezdése).

A felperes ügyfelei kizárólag gazdasági társaságok voltak, ezért a szja tekintetében azon oknál fogva, hogy a felperes bármely ügyfele (bárki) által elérhetőek voltak az üzletpolitikai célok miatt valamennyiük részére nyilvánosan és azonos feltételek mellett felkínált vásárlási pontok az Szja.tv. 1. sz. melléklet 8.14. pontja szerint a felperes által alkalmazott konstrukció

adómentesnek tekintendő. A jogügyletek valódi tartalmuk szerint abroncsértékesítéshez kapcsolódó árengedmények, amelyben az árengedmény nem pénzben, hanem szolgáltatásban (szakmai program) és termék átadásban (védőruházati termékek) testesült meg.

Azt a tényt, hogy a perben vitatott számlák szakmai programok költségeit tartalmazzák, igazolják a felperes által csatolt iratok (tesztvezetés tárgyi feltételei, tesztpálya, tesztautó, helyszínbiztosítás, orvosi ügyelet, speciális védőruha használat, szakértő biztosítása, előadások, tájékoztatók anyaga) illetve az is, hogy a résztvevők az ott megszerzett ismereteiket (pl: értékesítési adatok bemutatása, BfGoodrich márka ismertetése, tapadási, kopási, menetstabilitási ismeretek... stb) személyes (magán) célra nem tudták hasznosítani.

A perben vitatott programok jellegük és tartalmuk folytán nem minősíthetők vendéglátásnak, szabadidős szórakoztató előadáson való részvételnek, ezek nem reprezentációs célúak annak ellenére, hogy a szolgáltatásokat - azok természeténél fogva- a felperes vevői nyilvánvalóan csak alkalmazottaikon keresztül vehették igénybe. A termékek és szolgáltatások nem tekinthetők személyes használatúnak, a felperes nem is a magánszemélyekkel állt kapcsolatban és nem magánszemélyek, hanem gazdasági társaságok részére nyújtotta termékét és szolgáltatásait, utólag adott árengedmény formájában. A szakmai programok perben vitatott számlái pedig a szállás, vendéglátás, utazás költségeit nem tartalmazzák, ezek adóterheit a felperes nem vitatta, megfizette.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság a felperes jogi álláspontját a tekintetben is, hogy tévesen került alkalmazásra az Szja.tv. természetbeni juttatásra és reprezentációra vonatkozó 69. §-a, az Szja.tv. 1.sz. melléklet 8/8. és 8/24. pontjaira tekintettel. Az ügylet ugyanis - a korábban részletezettekre figyelemmel termék formájában a vevő társaságnak adott árengedménynek minősül, amelyre az Áfa tv. és a Tao.tv. rendelkezései az irányadóak. A felperes a vevői munkavállalóival egyébként sem állt jogviszonyban, az Szja. tv. 1.sz. melléklet 8.8. pontja pedig csak a munkáltató és munkavállaló közötti jogviszonyban értelmezhető.

A perrel érintett jogügyletekben a felperes tehát vevőit részesítette engedményben, amely esetében az Áfa tv. illetve Tao.tv. általános rendelkezései az irányadóak.

Mivel a Legfelsőbb Bíróság nem fogadta el az üzleti ajándékra, illetve reprezentációra vonatkozó alperesi minősítést, így nem kellett állást foglalnia az ezekkel kapcsolatos bevallási kötelezettséget illetően és a tekintetben sem, hogy helyesen került-e előírásra a magyar áfa teherrel növelten a tesztvezetés adókötelezettsége.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet és az alperes határozatát az első fokú határozat 5.) pontját érintő megállapítások tekintetében hatályon kívül helyezte. (Pp. 275. § (4) bekezdése, 339. § /1/ bekezdése)

A pervesztes alperest a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján kötelezte az első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az 1990. évi XCIII. törvény 5. § /1/ bekezdés c) pontjában, a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2008. február 28.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró