

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Grmela Zoltán ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Horváth Ervin jogtanácsos által képviselt Nyugat-Dunántúli Regionális Közigazgatási Hivatal (I.rendű alperes címe) mint a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetőjének jogutódja alperes ellen helyi adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perben - mely perbe az alperes pernyertessége érdekében beavatkozott dr. Szíjjártó Valéria jegyző által képviselt Sárvár Város Önkormányzata (II.rendű alperes címe) a Vas Megyei Bíróság K.20.241/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. január 10-én kelt K.20.241/2006/14. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 14. számú, és az alperesi beavatkozó 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Vas Megyei Bíróság K.20.241/2006/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 40.000 (negyvenezer) forint első fokú és 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget, az alperesi beavatkozónak 20.000 (húszezer) forint első fokú és 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg államnak 48.300 (negyvennyolcezer-háromszáz) forint kereseti és 48.300 (negyvennyolcezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesi társaság egyik szállodája gyógyszálló, amely működési engedéllyel rendelkezik általános belgyógyászati járó beteg és reumatológiai, és fizioterápiás járó beteg szakellátásra, valamint általános fizioterápia és gyógytorna tevékenységek végzésére. A gyógyszálló vendégeinek többsége külföldi állampolgár, beutaló nélkül érkező ún. gyógyvendég, akiket a felperes idegenforgalmi adó alól mentes személyeknek tekintett.

Az első fokú adóhatóság a felperesnél - 2005. július 1-től július 31-ig terjedő időszakra - idegenforgalmi adónemben ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban kötelezte a felperest 805.200 Ft idegenforgalmi adóhiány, 402.600 Ft adóbírság, 48.752 Ft késedelmi pótlék, 195.599 Ft mulasztási bírság megfizetésére.

Az első fokú adóhatóság határozatának 4. pontjában megállapította, hogy a felperes nem tekinthető egészségügyi intézménynek, nem végez szűrővizsgálatot, nem lát el rehabilitációt, általános illetve speciális járó beteg ellátást, az egészségbiztosítási pénztár felé elszámolást nem nyújtott be, gyógyvendégei nem mentesek az idegenforgalmi adó alól. Az első fokú adóhatóság érdemi döntését a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 31. § b./ pontjában, 52. § 34. pontjában, az egészségügyről szóló 1997. évi CLIV. törvény (továbbiakban Eü.tv.) 81. § (2) bekezdésében, 89. § (1) bekezdésében, 100. §-ában foglaltakra alapította.

A fellebbezés folytán eljáró alperes 02-1960/1/2006. számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes megalapozottnak és jogszerűnek találta az első fokú határozatot, azt - a fellebbezésben előadottakra figyelemmel - a következőkkel egészítette ki: A felperes működési engedélyben meghatározott tevékenységét nem beutaló alapján végezte, speciális járó beteg ellátásra vonatkozóan nincs finanszírozási szerződése, az általános járó beteg ellátás után illet nem vett igénybe, tevékenységi körében és működési engedélyében „az egyén élet-és munkakörülményeiből adódó lehetséges egészségkárosodások korai felismerése” nem szerepel. Az alperes utalt arra is, hogy a magánszemélyt az adómentesség kizárólag az egészségügyi ellátás időszakára illeti meg, az idegenforgalmi adó alóli mentesség speciális egészségügyi jogviszonyhoz kötődik, költségcsökkentő célból nem alkalmazható.

A felperes keresetében az első fokú határozat 4. pontját érintő adóhiánynak és jogkövetkezményeinek hatályon kívül helyezését kérte.

Az alperes - a peres eljárás során - a 02-1960/10/2006. számú határozatával korábbi határozatának indokolását módosította, illetve kiegészítette a következőkkel: A felperes tulajdonosi szervezete nem tart fenn gyógyintézetet, egészségügyi szolgáltatást nyújtó szervezeti egységének megnevezése pedig nem fejezi ki az általa nyújtott tevékenységet. A Htv. 52. § 34. pontja szerinti tevékenység csak az egészségügyi ellátást foglalja magában, az azzal együtt igénybevett szállodai elszállásolást, étkeztetést már nem, ez piaci szolgáltatás. A felperes által nyújtott szolgáltatások nem indokolják az elszállásolást, a kúraszerű beavatkozások nem igényelnek határozott idejű megfigyeléseket.

A módosított határozatban az alperes jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a 96/2003. (VII.15.) Korm.r. (továbbiakban Korm.r.) 2. § gd./ pontjára, 3. § (1) bekezdésére, az Eü.tv. 3. § a./ és g./ pontjaira, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdésében, 2. § (1) bekezdésében, a 60/2003. (X.20.) ESzCsM. rendelet (továbbiakban Er.) 5. §-ában foglaltakra.

A felperes keresetét kiterjesztette a módosított alperesi határozatra is és azzal érvelt, hogy a Htv. 52. § 34. pontja szerint egészségügyi intézménynek minősül, végez járó beteg ellátást, megelőző vizsgálatot és rehabilitációt, így az elszállásolt és rendszeres egészségügyi ellátásban részesülő „gyógyvendégek” a Htv. 31. § b./ pontja alapján mentesek az idegenforgalmi adó alól.

Az alperes és az alperesi beavatkozó a kereset elutasítását kérte.

A megyei bíróság ítéletében az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte az első fokú határozat indokolásának 4.) pontja tekintetében és ebben a körben az első fokú hatóságot új eljárásra kötelezte, jogi álláspontja következő volt:

Az egészségügyi intézmény fogalmát nem az Eü.tv., hanem a Htv. 52. § 34. pontja határozza meg, az ebben felsorolt feltételek nem konjunktívak. A felperest a sárvári szálloda tekintetében egészségügyi szolgáltatónak kell tekinteni, aki - működési engedély alapján - az Eü.tv. 89. § (1) bekezdésének megfelelő általános járó beteg szakellátást végezte, ezért egészségügyi intézménynek minősül. Nincs jelentősége annak, hogy a felperes „gyógyvendégei” nem beutalóval érkeztek, és annak sem, hogy mi a felperes cégnyilvántartás szerinti tevékenysége. „Önmagában az adómentesség igénybevétele nem zárja az ki, hogy a járó beteg - szakellátáshoz szakmai szempontból nem járul kötelező erővel a szállodában való éjszakai elhelyezés”.

A megyei bíróság az új eljárásra előírta, hogy az adóhatóságnak ismételten meg kell vizsgálnia felperes iratait, és a szükséghez képest egyéb bizonyítási eszközök igénybevételeével kell megállapítania azt, hogy a felperes szerint a Htv. 31. § b./ pontja alapján adómentes magánszemélyek ténylegesen részesültek-e járó beteg ellátásban, s ha igen, akkor milyen időtartamban. Az adóhatóságnak a járó beteg ellátásban részesülő magánszemélyeket a tényleges gyógykezelés napjaira adómentesnek kell tekintetnie.

A jogerős ítélet ellen az alperes és az alperesi beavatkozó nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérték annak hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, jogi álláspontjuk a következő volt:

A megyei bíróság ítélete téves jogértelmezésen alapul, nem felel meg a Htv. 31. § (1) bekezdés b./ pontjában, 52. § 34. pontjában, az Eü.tv. 3. § a./ és g./ pontjában, 89. §-ában, az Er. 5. §-ában, a Korm.r. 2. § gd./ pontjában, 3. §-ában, az Art. 1. § (7) bekezdésében, 2. § (1) bekezdésében foglaltaknak, és kifejtették azt is, hogy a felperes nyilvántartása eleve nem alkalmas a vendégek, illetve gyógyvendégek elkülönítésére.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

Az alperes és az alperesi beavatkozó felülvizsgálati kérelme alapos.

A felperes nem vitatta a mulasztási bírság kiszabására alapot adó és jelen perben vizsgált jogviszonyhoz szorosan kapcsolódó adóhatósági megállapításokat, amelyek a következők:

A felperes nem az önkormányzati adórendelet szerint kötelezően előírt bejelentőlapot használta, illetve bejelentőlapot 121 esetben egyáltalán nem töltött ki. Az összesen 405 CARDEX lapon - az adóhatósági határozatban részletezett jelentős számban - egyáltalán nem szerepel lakóhely, állampolgárság, saját kezű aláírás, a könyvek, nyilvántartások hiányosak, egymással nem állnak összhangban.

A perbeli esetben továbbá a portán dolgozó személy - a megrendelő ismeretében - tüntette fel az adómentességet, ő volt az, aki a beutaló nélkül érkező, gyógykúra-csomagot igénybe vevő személyeket „gyógyvendégnek” minősítette. A felperes tehát a gyógyvendég által választott kezelés alapján már az orvosi vizsgálatot - azaz az általa hivatkozott járó beteg ellátást - megelőzően megállapította az idegenforgalmi adó alóli mentességet.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság jogi álláspontját a tekintetben, hogy mivel a Htv. 52. § 34. pontja az adójogi jogviszonyra nézve speciális szabályozást rögzít, így ez az irányadó az egészségügyi intézmény fogalmára nézve és a tekintetben is, hogy e törvényhely nem konjunktív feltételeket tartalmaz. Rámutat ugyanakkor arra, hogy a Htv-ben nem szabályozott egyéb fogalom-meghatározásokat az adójogi jogviszonyban is irányadónak kell tekintetni és arra is, hogy az adójogi jogviszonyban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, a szerződéseket és ügyleteket valódi tartalmuk, kimutatható gazdasági eredményük alapján kell minősíteni (Art. 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése). Nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés, ügylet, amely célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

A szálloda kereskedelmi szálláshely. A gyógyszálloda olyan szálloda, amely megfelel a szállodára előírt követelményeknek,

továbbá vendégei számára főként természetes gyógytényezők alkalmazásával saját gyógyászati részlegén önálló vagy más gyógyintézet kiegészítő szolgáltatásának bevonásával, orvosi ellenőrzés mellett terápiás lehetőséget biztosít és megfelel a természetes gyógytényezőkről szóló 74/1999. (XII.25.) EüM rendeletben foglaltaknak. A gyógyszálló kötelező szolgáltatása a szállás, étkezés biztosítása (45/1998. (VI.24.) IKIM rendelet 1. §, 1. sz. melléklet II., 7. § b./ pontja).

Az Eü.tv. 3. § a./ pontja értelmében az egészségügyi ellátást igénybe vevő vagy abban részesülő személy elnevezése nem „gyógyvendég”, hanem „beteg”.

A Htv. nem tartalmaz fogalom meghatározást a járó beteg ellátásra nézve, ezért e körben az Eü.tv. 89. § (1)-(2) bekezdése az irányadó. E szerint pedig ez egyszeri vagy alkalmoszerű egészségügyi ellátás, továbbá fekvőbeteg ellátást nem igénylő krónikus betegség esetén folyamatos szakorvosi gondozás. Az általános járó beteg szakellátást a beteg egészségügyi állapotának veszélyeztetése nélkül, rendszeres tömegközlekedés igénybevételével megközelíthetően kell biztosítani. A 85.12. TEAOR értelmében is a járó beteg ellátás vizsgálatot, konzíliumot, gyógykezelést jelent, tehát nem kapcsolható hozzá az ellátás, a szállás és az étkeztetés, illetve a szórakozási lehetőségek (pl. büfé-vacsora cigányzenével, diszkó) biztosítása sem.

A Htv. 52. § 34. pontja nem önmagában, hanem az adókötelezettséget szabályozó 30. § (1) bekezdés a./ pontjával és az adómentességet tartalmazó 31. § (1) bekezdés b./ pontjával egybevetve és csak a jogalkotói célnak megfelelően alkalmazható. Ez utóbbi eddig az volt, hogy a magánszemélyek az infrastruktúra igénybevétele fejében járuljanak hozzá a fenntartási, fejlesztési kiadásokhoz. Az idegenforgalmi adó lényegében a gyógy- és üdülőhely díjátalány korszerűsített változata. Azt a magánszemélyt, aki nem állandó lakosként az önkormányzat illetékességi területén legalább egy vendégéjszakát eltölt, adókötelezettség terheli. Az adómentesség csak az egészségügyi intézményben ellátott magánszemélyt illeti meg és egy speciális egészségügyi jogviszonyhoz kötődik.

A szabályok egybevetéséből az következik, hogy csak azt a magánszemélyt illeti meg az adómentesség, akinek az egészségügyi ellátása és elszállásolása is egészségügyi intézményben történik. A norma tartalma ugyanis nem az, hogy az egészségügyi intézményben járó betegként ellátott, de szállodában vendégéjszak(ka)t eltöltő magánszemélyt adómentességben kell részesíteni. Adómentesség csak a jogszabály által meghatározott körre érvényesíthető, és nem üzletpolitikai okból, hanem csak a törvény által preferált célból adható. Az valóban nem zárja ki az adómentességet, hogy a járó beteg szakellátáshoz szakmai szempontból nem járul kötelező erővel

a szállodában való éjszakai elhelyezés, a perbeli esetben azonban a „vendégéjszaka” egyéb más piaci szolgáltatásokkal együtt valósult meg. Az adómentesség a magánszemélyeket kizárólag az egészségügyi járó beteg ellátás időszakára, és nem a szállodában eltöltött vendégéjszakára illeti meg. Az alperes tehát érdemben helytállóan állapította meg, hogy a felperes jogszabálysértően nem számolta fel az idegenforgalmi adót.

Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése szerint hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles első fokú és felülvizsgálati perköltség fizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján a felperes köteles megfizetni.

Budapest, 2008. március 13.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró**