

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Baksa Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Baksa Péter ügyvéd) által képviselt felperesnek a Fürst Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 19.K.30.929/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2006. május 25-én kelt 19.K.30.929/2006/10. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 11. 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 Fővárosi Bíróság 19.K.30.929/2006/10. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 400.000 (négy százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kettő millió-öt százezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes megváltozott munkaképességű személyeket foglalkoztató célszervezet, amely 2001, illetve 2002 években 293.471 eFt, illetve 1.217.034 eFt dotációt igényelt, amit bevételként elszámolt.

Az adóhatóság a felperesnél valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően - 2001 - 2002. évekre vonatkozóan - ellenőrzést végzett.

Az ellenőrzés eredményeként hozott első fokú határozatot az alperes a 2006. január 2-án hozott 8429570090 számú határozatával megváltoztatta és társasági adó(továbbiakban ta), általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa), egészségügyi hozzájárulás és normatív támogatás címén kötelezte a felperest összesen 353.880 eFt adókülönbözet, 118.814 eFt adóbírság, 115.367 eFt késedelmi pótlék megfizetésére, egyben megállapította, hogy a felperes a 2001. évi

adózás előtti eredményét 5.364 e Ft-tal, a 2002. évit pedig 119.950 eFt-tal magasabb összegben mutatta ki a ténylegesnél.

A felperes keresetében kérte az első és másodfokú adóhatósági határozat megváltoztatását, a terhére előírt adókülönbözet és jogkövetkezményeinek törlését másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezését és az első fokú adóhatóság új eljárásra kötelezését.

Az alperes határozata a kereset által vitatott körben a következőket tartalmazza:

A felperes 2001. szeptember 26-án a ... mezőgazdasági egyéni vállalkozóval, (a továbbiakban: vállalkozó) mint megrendelővel csirkenevelésre és fertőtlenítésre irányuló bér munka-szerződést kötött. A munkavégzés helye a vállalkozó tulajdonában álló ingatlan volt, amit a felperes bérbevette. A csirkenevelés feltételeit, az ingatlan üzemeltetési-, energia-, karbantartási és felújítási költségeit a vállalkozó biztosította, ezek ellenértéke az ő könyveiben került költségként elszámolásra. A megváltozott munkaképességű személyek munkájának irányítására a felperes a vállalkozó fiával kötött munkaszerződést.

Az alperes a felperes ténylegesen megvalósult tevékenységét munkaerő-kölcsönzésnek minősítette, a csirkenevelésből származó árbevétel pedig szolgáltatásból származó bevételnek tekintette. Mivel a munkaerő kölcsönzés nem indokolta az ingatlan bérleti díjának és egyéb költségeinek felperes általi megtérítését, azt nem fogadta el a felperes költségeként, a bérleti díj áfa-tartalmát pedig levonható adóként.

Az alperes azt is megállapította, hogy a szolgáltatás a valóságban nem is a szerződésben meghatározott felek között valósult meg. A vállalkozó ugyanis 2001. októbertől- decemberig és 2002. január - február hónapokban nem rendelkezett csirkével, a szolgáltatást a vizsgált időszakban jellemzően a vállalkozó társas vállalkozása, a L. és Társai Kft. továbbá a vállalkozó fia, L. M. egyéni vállalkozó vette igénybe a baromfitelepen.

Az alperes megállapította a bérleti díj és a csirkenevelési díj érték-aránytalanságát is, és a bérleti díj összegével megnövelte, a csirkenevelési díj összegével pedig csökkentette a felperes adózás előtti eredményét.

A felperes a (a továbbiakban: kft.), mint megbízóval 2001. szeptember 26-án bér munkaszerződést kötött a kft. telephelyén történő fa- furnér gyártására. A felperes által kft-nek bérléséért fizetett díj minimális összegben tért el a bér munkadíjtól.

A felperes ugyanezen a napon fa- furnér gyártására az F. Bt-vel (a továbbiakban: Bt.) is bér munka-szerződést kötött. A felperes a fa-furnér gyártásához, mindkét szerződés teljesítéséhez szükséges faipari gépeket a Bt-től vette bérbe, részére bérleti illetve

szolgáltatási díjat fizetett, az így elszámolt költségek összege jelentősen meghaladta az elszámolt bevételeket. A felperes a megrendelő társaságok tulajdonosaival munkaszerződést is kötött. A kft-nek, valamint a bt-nek ugyanazon személy volt a tagja, illetve beltagja, ügyvezetője, illetve üzletvezetője.

A szolgáltatás helye a kft., és bt. fióktelephelyeként egyaránt be volt jelentve a cégbíróságon, és a bérelt ingatlant a felperes is telephelyként jelentette be, utána telephelyi dotációt vett igénybe.

Az alperes a felek közötti szerződéseket munkaerő-kölcsönzésnek minősítette, amely szükségtelenné tette a bérleti szerződést, és rögzítette, hogy a felperes az ingatlant saját telephelyként nem veheti figyelembe. Az alperes a felperes adózás előtti eredményét a költségként el nem fogadott bérleti díj összegével megnövelte, nem fogadta el a bérleti díj áfa-tartalmát levonható adóként, a felperes által igénybe vett telephelyi dotációt jogosulatlannak minősítette, és számszerűsítette a farönk hiányában elő nem állíthatott furnérmennyiséget is, amit nem fogadott el valóságos árbevételként.

A felperes 2001. augusztus 30-án bér munka-szerződést kötött H. egyéni vállalkozóval, (a továbbiakban: egyéni vállalkozó) lábtörlő készítésre, szőnyegszövésre, divatékszer készítésre, papírtermék hajtogatására és ragasztására, amit az egyéni vállalkozó telephelyén kellett elvégezni, aki ezt a felperesnek bérbe adta, és biztosította a munkavégzéshez szükséges tárgyi feltételeket és a munka betanítását is. Az egyéni vállalkozó a műhelyt a helyi önkormányzattól bérelte, akinek ezért bérleti díjat, illetve rezsiköltséget nem fizetett. Az egyéni vállalkozótól igénybe vett szolgáltatások díja meghaladta a bér munka díját.

A munka irányítását az egyéni vállalkozó, a dolgozók felügyeletét pedig a felperessel kötött munkaszerződés alapján az egyéni vállalkozó fia látta el.

A felperes árbevételéből az alperes csak a 2001. október havi teljesítésű összeget fogadta el, mivel az egyéni vállalkozó csak erre az időszakra rendelkezett alapanyag mennyiséggel.

A felperes az egyéni vállalkozó telephelyét a Cégbíróságon telephelyeként bejelentette, utána telephelyi dotációt vett igénybe.

Az alperes a bér munkát munkaerő kölcsönzésnek minősítette, a bevételt pedig szolgáltatás bevételeként tekintette, amelyhez szükségtelen volt a telephely és az eszközök bérbevétele, ezért ezt költségnek, áfa-ját pedig levonható adónak nem fogadta el, a telephelyi dotációt sem ismerte el.

A felperes 2001. szeptember 17-én vállalkozói szerződést kötött a B. Otthonával (a továbbiakban: otthon) mint megrendelővel szőnyegszövés, rongycsíkozás, fóliatasak-hegesztés, tiszta ruhahajtogatás, textilvarrás, ruházati termékek javítása és

parkgondozás elvégzésére. A felek a munkavégzés helyeként az otthon területét jelölték meg. Ugyanezen a napon a felek szolgáltatási szerződést is kötöttek, amelyben az otthon vállalta a foglalkoztatás irányítását, műhelyek, szerszámok, segédeszközök rendelkezésre bocsátását, a munkafeltételek folyamatos biztosítását. A munkavégzés minden esetben a gondozottak személyre szabott terápiájának része volt, amelyre az otthon által felszerelt foglalkoztató termekben, az otthon által adományként adott anyagok felhasználásával került sor. A felperes az otthon címét saját telephelyeként bejelentette, és utána telephelyi dotációt vett igénybe.

Az alperes a telephelyet elismerte a felperes telephelyeként, és erre tekintettel rögzítette, hogy a felperest a telephelyi dotáció is megillette. A költségeket azonban csak részben ismerte el, arra alapítottnak, hogy ezek bér munka-szerződés nélkül is az otthon költségeiként merültek volna fel. Az alperes a bérleti díjat a Békéscsaba Vagyonkezelő Rt. által adott tájékoztatásban megjelölt összeg alapján határozta meg.

A B. Intézménye (a továbbiakban: intézmény) mint megrendelő, 2001. szeptember 25-én vállalkozási szerződést kötött a felperessel szőnyegszövés, hánccscsíkozás, lábtörlőkészítés, tisztartu-hajtogatás, kerámiakészítés, kertészeti bér munka és gazdasági haszonállat gondozási tevékenységek ellátására.

Az intézmény szolgáltatási szerződést is kötött a felperessel, és rendelkezésére bocsátotta a munkavégzéshez szükséges eszközöket, műhelyeket, szerszámokat, és vállalta a foglalkozás irányítását is. A szolgáltatás végzésére igénybe vett terület és eszközök bérleti díja meghaladta a szolgáltatás, munkavégzés ellenértékét. A felperes az intézmény címét a Cégbírósághoz telephelyként bejelentette, és a telephelyi dotációt igénybe vette.

Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy a felperest a telephelyi dotáció megillette, költségeit azonban csak részben ismerte el, az otthonéval azonos módon és összegben.

A felperes 2001. augusztus 1-jén bér munka-szerződést kötött a T. Kft-vel gumiipari termékek végkikészítési és szerelési munkálatainak elvégzésére. A felek ugyanezen a napon bérleti szerződést is kötöttek a T. területére.

Az alperes a bérleti díjat - a targonca biztosításáért, minőségi ellenőrzéséért kiszámlázott összeg kivételével - nem fogadta el költségként, és ennek az áfa-ra és adózás előtti eredményre vonatkozó adójogi jogkövetkezményeit a felperes terhére előírta. Utalt arra, hogy a bér munka-szerződés tárgyát képező anyagok a megrendelő tulajdonát képezték a munkafolyamat teljes egésze alatt, így nem jöhetett létre területbérletre irányuló szolgáltatás a megrendelő részéről, a felperesnek a megrendelő raktárrészében nem volt elkülönített raktárrésze.

A felperes szolgáltatási és bérleti szerződést kötött a M. E-tel is 2001. évben.

Az alperes azt állapította meg, hogy ezekben a bérleti díj irreális, a piaci viszonyoktól eltérően magas volt. Ezeket a bérelt helyiségeket már eredetileg is a mozgáskorlátozottak céljára alakították ki, ezért - akadály-mentesítésre hivatkozással - a piaci viszonyokhoz képest 4-18-szoros díj alkalmazása indokolatlan volt. A felperes olyan szolgáltatási költséget számolt el, amely ellentétes az ésszerű gazdálkodás követelményeivel. Ezért az alperes az illetékes önkormányzatok tájékoztatása szerinti egységár feletti díjakat nem a felperesi vállalkozás érdekében felmerült költségnek minősítette, és a felperes társasági adóalapját megnövelte. Az alperes ezekben az esetekben érdemben nem vizsgálta meg a szolgáltatások jellegét, teljesülését, illetve valódiságát, de rögzítette, hogy a felperes célja a bevételek és a költségek minél nagyobb összegben való kimutatása volt a dotáció maximális igénybe vétele érdekében.

Az alperes megállapította, hogy a felperes a 2000. évi iparűzési adóbevallását hibásan nyújtotta be, 180.000 Ft-tal kevesebb adót vallott be, így 2001-ben a korábbi éveket érintő adó szerepeltetése társasági adóalap növelési kötelezettséggel jár.

Az alperes megnövelte a felperes 2002. évi társasági adóalapját, tekintettel arra, hogy a felperest fizetési meghagyással kötelezték üzemi balesettel összefüggésben nyújtott egészségbiztosítási ellátás megtérítésére. A felperes ezeket az összegeket ugyan elhatárolta, költségként elszámolta, de a társasági adóalapját ezen összeggel nem növelte meg.

Az alperes érdemi döntéseit a 8/1983. (VI.29.) EüM-PM együttes rendelet (a továbbiakban: R.) 27/A., B., E., D. §-aiban az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § /7/ bekezdésében, 2. § /1/ bekezdésében, a 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § /3/ bekezdésében, 72. § /1/ bekezdésében, 78. § /3/ bekezdésében, 165. § /2/ bekezdésében, az 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 32. § /1/ bekezdésében, az 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao.tv.) 1. § /2/ bekezdésében, 8. § /1/ bekezdés e) és p) pontjaiban, d) pontjában foglaltakra alapította. Az alperes határozatának indokolásában kifejtette, hogy a megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatása a felperes esetében nem cél, hanem eszköz volt, a minél nagyobb összegű dotáció igénylése érdekében.

A felperes keresetében azzal érvelt, hogy az alperes eljárása során a tényállást nem tisztázta, bizonyítási indítványainak nem adott helyt, a javára szóló tényeket nem derítette fel, az érdemi döntés megalapozatlan és jogszabálysértő. Az alperes figyelmen kívül hagyta a célszervezetek működését szabályozó speciális

rendelkezéseket, tévesen minősítette a szerződéseket és a szolgáltatásokat, önkényesen döntött a költségek elismerhetőségéről, a bérleti díjakösszegeiről, árbevételeinek, a dotációnak a csökkentéséről illetve el nem fogadásáról, az iparűzési adó javításával és a fizetési meghagyással kapcsolatos kötelezettségeinek adójogi megítéléséről is.

Az első fokú bíróság a felperes keresetét elutasította, jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes nem sértett eljárási jogszabályt, a nagy terjedelmű bizonyítási eljárás eredményeként helyesen feltárt tényállás alapján megalapozott és jogszerű határozatot hozott.

Az alperes a szerződéseket és a ténylegesen megvalósult tevékenységeket jogszerűen minősítette, határozatában nemcsak megjelölte, hanem helyesen alkalmazta az Áfa tv., a Tao.tv. és az R. rendelkezéseit.

A felperes által perben csatolt iratok nem alkalmasak az alperesi megállapítások jogszerűtlenségének igazolására.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet - az iparűzési adóval és a fizetési meghagyással kapcsolatos döntés kivételével -, kérte annak hatályon kívül helyezését és az első fokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára.

A felperes azzal érvelt, hogy az első fokú bíróság eljárása és határozata nem felel meg a Pp. 164. § /1/ bekezdésében, 206. § /1/ bekezdésében, 221. § /1/ bekezdésében és az R rendelkezéseiben foglaltaknak. Az első fokú bíróság figyelmen kívül hagyta a bizonyítási teher szabályait, a tényállást irattalosan, megalapozatlanul és okszerűtlenül állapította meg, ennél fogva helytelenül vont le következtetéseket, és az ügy érdemére is kiható lényeges anyagi jogszabálysértéseket követett el az R szabályainak alkalmazása során.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275. § /1/ bekezdése). Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés akkor állapítható meg, ha az irattalosan, téves, okszerűtlen, logika szabályaival ellentétes tényeket, illetve ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg irattalosság azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem

iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. (BH. 1994.622., 1998.401., BH. 2002.29.)

A Legfelsőbb Bíróság az ítéleti tényállás tekintetében, illetve a felperes által vitatott egyéb körben az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértést nem állapított meg a következők miatt:

Az első fokú bírósági eljárásban a bizonyítás nem az alperest, hanem a felperest terhelte, aki e kötelezettségének nem tett eleget. Adóügyi perekben ugyanis a bíróság hivatalból bizonyítást nem vehet fel, és a perben a bizonyítás azt a felet terheli, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el (Pp. 164. §., 336/A. §).

A perbeli esetben a Pp. 336/A. § /2/ bekezdése szerinti törvényi feltételek sem állnak fenn, mivel a felperes minden alap nélkül csupán hivatkozott a tényállás tisztázatlan voltára, és csupán állította, de semmivel nem támasztotta alá az alperesi és ítéleti tényállás iratellenes, jogszabálysértő voltát. A felperes a keresetében előterjesztett bizonyítási indítványait ugyanis nem tartotta fenn, és a per során kizárólag néhány alapanyag átadás-átvételi és teljesítési igazolást csatolt. (10. sorszámú tárgyalási jegyzőkönyv. Nem ajánlott fel a perben ellenbizonyítást pl. azokkal az okiratokkal, számviteli bizonylatokkal, kapcsolódó vizsgálatok irataival igazolt alperesi megállapításokkal szemben, melyek szerint nem rendelkezett termelőkapacitással (gépekkel, berendezésekkel, ezeket és a telephelyeket bérelte), valamint hiányzott a munkák irányításához szükséges szakértelme is, mivel erre a megrendelőkkal, illetve hozzátartozóikkal kötött szerződéseket, és hogy az irreális, megalapozatlanul magas bérleti díjak összege közel azonos volt a megrendelők felé kikötött díjakkal. Ennél fogva a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a bíróság indoklás nélkül mellőzte volna az általa felajánlott bizonyítást, illetve tévesen alkalmazta volna a bizonyítási teher szabályait.

Téves az a felperesi érvelés is, mely az alperesi határozat indokolásának hiányosságával és a közigazgatási eljárásban figyelmen kívül hagyott bizonyítékokkal kapcsolatos. Az iratokból ugyanis az állapítható meg, hogy az alperes az első fokú határozatot két tényállást, illetően is a felperes javára módosította, és mindkét adóhatósági határozat igen részletesen tartalmazza a megállapítások ténybeli és jogi alapjait, a felperes által felajánlott bizonyítás mellőzésének indokait. Kiemeli e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy az adóhatóság a tanúmeghallgatásokat alappal mellőzte. Ezt a felperes olyan körben ajánlotta fel, aminek az ügy eldöntése szempontjából nem volt

jelentősége, és a perben maga is elállt a megrendelők és munkavállalók meghallgatására vonatkozó bizonyítási indítványaitól.

A felperes felülvizsgálati kérelme - tartalma szerint - az érdemi döntést megalapozó bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, mivel ezek bizonyító erejét kifogásolja, tehát ezért sem fogadható el.

Az R. 27/E. § /3/ bekezdése értelmében bér munkából származó jövedelemnek kell tekinteni a szerződés alapján a megrendelő által valamilyen termelési-technológiai művelet, műveletsor vagy folyamat egészének elvégzése céljából a gazdálkodó szervezetnek átadott, le nem számlázott anyag, áru, saját termelésű készlet megmunkálásának az ellenértékét. A 27/D. § /1/ bekezdés d) pontja szerint a Pénzügyminisztérium célszervezetnek azt a gazdálkodó szervezetet jelölheti ki, amelynél - egyebek mellett - a foglalkoztatott megváltozott munkaképességű dolgozók egészségi állapotához igazodó munkafeltételek (munkakörülmények és tárgyi feltételek), valamint az egészségügyi ellátás biztosított. Tehát a célszervezetnek kell biztosítania a munkavégzéshez szükséges munkakörülményeket és tárgyi feltételeket, a bér munkavégzés helye a célszervezetnél van, mivel neki kell átadnia a megmunkálendő anyagot, készletet. Nem vitásan a bér munka végezhető bérelt telephelyen és eszközökkel is, a perbeli esetekben azonban a felperes nem létesített új munkahelyet, dolgozói rendelkezésre bocsátásán kívül semmivel nem járult hozzá a tevékenységhez, hanem már létező vállalkozások részére biztosított munkaerőt.

A KSH állásfoglalását nem vitásan csak a falemez gyártás kapcsán adta ki. Ez azonban általános érvénnyel tartalmazza, hogy ha a célszervezet nem rendelkezik termelő kapacitással és szakértelemmel, akkor a tevékenységét az SZJ 74.50.2 Munkaerő-kölcsönzés alá kell sorolni. A munkaerő-kölcsönzés pedig nem indokolja az ingatlanok bérlését, költségeinek felperes általi megtérítését, és munkaszerződések megkötését sem.

Az R. 27/E. § /5/ bekezdése értelmében legfeljebb olyan dotáció igényelhető, hogy azzal együtt az /1/-/3/ bekezdés szerint számított nettó árbevétel-arányos adózás előtti eredmény a 6 %-ot nem haladhatja meg.

A felperes tévesen hivatkozott okszerűtlen következtetések levonására. A bérleti és egyéb költségeknek, valamint a bér munkáért fizetett díjaknak az egybevetése alapján a kifizetések és bevételek egyenlegeiből, a kapcsolódó vizsgálatok anyagaiból - az előzőekben részletezett tények és szabályok alapján -, ezek együttes értékelése után az alperes és az első fokú bíróság okszerűen vonta le azt az adójogi következtetést, hogy a felperes célja a magas bérleti díjak elszámolásával a dotáció maximálása volt. A különböző szerződések, ügyletek, tevékenységek minősítése megfelel az Art. 1. § /7/ bekezdésében, 2. § /1/ bekezdésében foglaltaknak, az R.

szabályainak helyes jogértelmezésén alapul, és a jogkövetkeztetések alkalmazása megfelel a Tao. tv. valamint az Áfa tv. határozatokban megjelölt rendelkezéseinek.

A kifejtettekre tekintettel - a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján - a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78. §-a alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapesten 2008. évi június hó 19. napján

Dr. Danziger Éva sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró