

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Csornai-Kovács Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Csornai-Kovács Ákos ügyvéd) által képviselt felperesnek a dr. Pomázi Miklós jogtanácsos által képviselt Középmagyarországi Regionális Államigazgatási Hivatal alperes ellen iparűzési adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Bíróság 2008. április 18-án kelt 4.K.34.389/2007/3. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

### **í t é l e t e t :**

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 4.K.34.389/2007/3. számú ítéletét, valamint az alperes 05-322/2/2007. számú határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 1.000.000 (egymillió) forint első fokú és 500.000. (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és 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 első fokú adóhatóság a felperesnél iparűzési adó adónemben ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként a felperes terhére összesen 361.000.371 Ft iparűzési adókülönbözetet állapított meg, melyből 109.543.036 Ft minősült adóhiánynak. Kötelezte továbbá 38.340.064 Ft adóbírság és 42.481.225 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. A határozat indokolása szerint a vezetékes műsorelosztás tevékenységet folytató felperesi társaság a televíziós műsorszolgáltatók által, a részére teljesített műsorszolgáltatás és ehhez kapcsolódó jogdíjak ellenértékét tévesen minősítette közvetített szolgáltatás ellenértékének, így jogtalanul vette figyelembe csökkentő tételként az iparűzési adóbevallásaiban. Hivatkozott a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 39. § (1) bekezdésére, 52. § 40. pontjára és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 3. § (4) bekezdés 1. pontjára, 3. § (7) bekezdés 1. pontjára.

Az alperesi jogelőd 2007. július 10-én kelt 05-322/2/2007. számú határozatával az első fokú határozatot - annak kijavítása mellett - helybenhagyta. A Htv. és az Sztv. vonatkozó rendelkezéseinek ismertetésével megállapította, hogy a felperes által számlázott szolgáltatás nem egyezik meg az általa korábban igénybevett szolgáltatással, a felperes új szolgáltatást nyújtott, amikor műsorcsomagokat szolgáltatott. Az általa kibocsátott számlák formailag sem helytállóak, mert nem állapítható meg egyértelműen a saját teljesítmény és közvetített szolgáltatás.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy a közvetített szolgáltatás változatlanosságának követelményét teljesítette, a számlákban a közvetítés tényét feltüntette, így a Htv. 39. § (1) bekezdése alapján jogszerűen járt el.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában hivatkozott a Htv. 39. § (1) bekezdésére és az 52. § 40. pontjára. Megállapította, hogy a felperes a műsorszolgáltatóktól műsor vezetékes elosztásának jogát, illetve a csatorna egyidejű változatlan továbbközvetítésének jogát vásárolta meg, mint szolgáltatást. A műsorszolgáltatók a felperes részére kiállított számlákon műsorjogdíjat (SZJ 92.20.1.), illetve műsorszolgáltatást (SZJ 92.20.12.) tüntettek fel. Ezzel szemben a felperes megrendelőinek programcsomagokat értékesített, a számláiban SZJ 64.20.3. besorolási számot tüntetve fel. Így a felperes által vásárolt szolgáltatás nem ugyanaz a szolgáltatás, mint amit a felperes továbbértékesített, továbbbszámlázott, a szolgáltatás változatlan formában történő továbbértékesítése fel sem merülhet.

Kifejtette továbbá az első fokú bíróság, a számlákból egyértelműen nem állapítható meg, hogy a felperes nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesítette változatlan számlában. A számlában ez a két tétel nem szerepelt elkülönítetten, külön-külön megfelelő szolgáltatási számmal ellátva.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak, valamint a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését. Eljárásjogi jogszabálysértésként jelölte meg, hogy az első fokú bíróság érdemben nem foglalkozott a felperesi keresetlevélben foglaltak, érvelések mérlegelésével. Arra hivatkozott, hogy gyakorlata megfelelt a változatlanosság követelménye Htv-ben megfogalmazott szabályainak, a változatlanosságot köznapi, médiajogi, hírközlési jogi és szerzőjogi, polgári jogi, statisztikai és számviteli megközelítés szempontjából is részletesen indokolta. Az általa kibocsátott számlából a közvetítés ténye egyértelműen megállapítható volt.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy a felperes új szolgáltatást nyújtott, a programcsomagok eladásával a felperesi általános szerződési feltételekre is hivatkozott.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Az első fokú bíróság helyesen állapította meg a perben eldöntendő jogkérdés lényegét, hogy a felperes által a műsorszolgáltatóktól vásárolt szolgáltatás értékét közvetített szolgáltatásként, vagy igénybevett szolgáltatásként kell-e figyelembe venni, így az az iparűzési adó alapját csökkentő vagy adóalapot nem érintő érték.

E körben a Htv. 39. § (1) bekezdése szerint állandó jelleggel végzett iparűzési tevékenység esetén az adó alapja az értékesített termék, illetőleg végzett szolgáltatás nettó árbevétele csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével és a közvetített szolgáltatások értékével, valamint az anyagköltséggel. A közvetített szolgáltatás fogalmát a Htv. 59. § 40. pontja határozza meg, mely szerint az adóalany által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) írásban kötött szerződés alapján a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás értéke. Közvetített szolgáltatásnál az adóalany vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, az adóalany a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy az adóalany nemcsak saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható.

Az Sztv. 3. § (4) bekezdés 1. pontja értelmében közvetített szolgáltatás: a gazdálkodó által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás; közvetített szolgáltatásnál a gazdálkodó vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, a gazdálkodó a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy a gazdálkodó nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható.

Az Sztv. 3. § (7) bekezdés 1. pontja értelmében igénybe vett szolgáltatás: minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás közé; különösen az utazásszervezés, a szállítás-rakodás, a raktározás, a

csomagolás, a kölcsönzés, a bérlet, a bér munka, az eszközök karbantartása, a postai és távközlési szolgáltatás, a mosás és vegytisztítás, a bizományi tevékenység, az ügyletszerzés, az oktatás és továbbképzés, a hirdetés, a reklám és propaganda, a piackutatás, a könyvkiadás, a lapkiadás, a szállodai szolgáltatás, a vendéglátás, a kutatás és kísérleti fejlesztés, a tervezés és lebonyolítás, a könyvvizsgálat, a könyvviteli szolgáltatás.

A Legfelsőbb Bíróság is e jogszabályhelyek alapján vizsgálta a felperes tevékenységét és számlázási gyakorlatát. Önmagában az a körülmény, hogy a felperes részére kibocsátott számlák, illetve a felperes által kibocsátott számlák eltérő SZJ számot tartalmaznak, nem dönti el a jogkérdés. Egy gazdálkodó szervezet által nyújtott szolgáltatás ugyanis magában foglalhat többfajta szolgáltatást annak komplex jellegére tekintettel. Így a szolgáltatásnyújtás magában foglalhat részben közvetített szolgáltatásnyújtást, részben saját szolgáltatásnyújtást is. A szolgáltatást igénybevevő azonban ezt a komplex szolgáltatást veheti igénybe.

A perbeli esetben is ez a jogi helyzet. Az egyes műsorszolgáltatók nem tudják eljuttatni szolgáltatásukat az azt ténylegesen igénybevevők, vagyis a TV nézők részére. Ehhez szükség van egy közbenső gazdasági társaságra, amely a kábelhálózatok kiépítésével, karbantartásával ezt lehetővé teszi. Ugyanakkor ez a közbenső gazdasági társaság (a perbeli esetben a felperes) nem műsorkészítő, nem műsorszolgáltató, csak azokat a műsorokat tudja továbbszolgáltatni a TV nézők (megrendelők) felé, amelyeket a műsorszolgáltatók készítenek, és részére biztosítanak.

A közbenső gazdasági társaság gazdasági, szakmai vagy egyéb megfontolásokból kiválasztja, hogy mely műsorszolgáltatókkal köt szerződést. Ezeket változatlan tartalommal jogosult és köteles továbbközvetíteni az azt igénybevevő megrendelők részére. Szintén gazdasági és szakmai körülmények indokolják azt, hogy nem minden megrendelőnek minden műsorszolgáltatótól megvett műsort továbbítanak. A megrendelők igényének - gazdasági teherbíró képességük - figyelembevételével a kábel-tévé társaságok ún. csomagokat alakítanak ki. Ennek lényege, hogy elnevezésétől függetlenül alapcsomagnak nevezhető csomagban a megrendelő kevesebb műsort nézhet, viszont a szolgáltatásért is kevesebbet kell fizetnie, mint a bővített vagy extra csomagokban. Az e csomagokban szereplő műsorok azonban azonosak a felperes által a műsorszolgáltatótól megvett műsorokkal, azon semmiféle változtatást nem jogosult végrehajtani.

A végső megrendelő tehát azt a szolgáltatást veheti igénybe, vagyis azt a TV műsort nézheti, amelyet az eredeti műsorszolgáltató (pl. .... stb.) készít és nyújt.

Ahhoz, hogy a kábeltvé társaság ezeket a műsorokat a megrendelőnek tovább tudja szolgáltatni, saját tevékenység is szükséges. Ilyen lehet a kábelhálózat kiépítése, karbantartása, hibaelhárítás. Ez a saját teljesítményű szolgáltatás azonban nem befolyásolja a műsorszolgáltatás közvetített szolgáltatásként történő minősítését. A megrendelő által fizetett díj magába foglalja tehát a műsorszolgáltatás díját és a felperesi gazdasági társaság tevékenységének, szolgáltatásának díját is.

A felperes által kiállított számlákon valóban nem szerepel elkülönített tételként a közvetített szolgáltatás és a saját szolgáltatás díja, de ilyen jellegű kötelezettség sem a Htv., sem az Sztv. szabályaiból nem következik. A számlából a közvetítés ténye azonban egyértelműen megállapítható, hiszen a számla utal arra, hogy közvetített szolgáltatást is tartalmaz.

A fentiekre figyelemmel mind az adóhatóság, mind az első fokú bíróság tévesen állapították meg, hogy a felperes a perbeli körben nem nyújtott közvetített szolgáltatást. A Legfelsőbb Bíróság ezzel ellentétesen azt állapította meg, hogy a felperes a Htv. 52. § 4. pontjára, az Sztv. 3. § (4) bekezdés 1. pontjára figyelemmel közvetített szolgáltatást nyújtott a műsorszolgáltatás körében, így a Htv. 39. § (1) bekezdése alapján jogszerűen csökkentette ennek értékével az iparűzési adó alapját.

Ezért a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát – az első fokú határozatra is kiterjedően – a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte. Mivel egyéb jogkérdést nem érintett az adóhatósági határozat, így új eljárás elrendelésére nem volt szükség.

A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperes illetékmentességére figyelemmel az illethekekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2009. június 25.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró**