

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Piros Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Piros csaba ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kozik Paula jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2008. május 27. napján hozott 13.K.31.740/2007/9. számú ítélet ellen az alperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 13.K.31.740/2007/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 200.000 (kettőszázezer) forint felülvizsgálati 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

A felperes un. CRO társaság, tevékenysége a gyógyszergyár és a klinikai vizsgálatot végző szervezet közötti kapcsolat biztosítása. A felperestől anyavállalata új, illetve már törzskönyvezett gyógyszer, illetve placebo hatásait tartalmazó vizsgálati anyagot, klinikai vizsgálatot rendelt meg. A felperes feladatát az anyavállalattal 2004. szeptember 30-án kötött szerződés és az ennek mellékletét képező feladat meghatározások (Task Order-ek) határozták meg. Ezek értelmében a felperes feladata volt a klinikai vizsgálatok monitorozása, a vizsgálatok megvalósításával kapcsolatos tanácsadás, konzultáció, támogató együttműködés biztosítása, vizsgálati centrumok és vizsgálati alanyok kiválasztása, a vizsgálatához szükséges engedélyek beszerzésében való segítségnyújtás, a vizsgálatot végzőkkel való kapcsolattartás, a munka felügyelete, konzultáció, a vizsgálatról készült jelentések szabályszerű elkészítésének segítése, ellenőrzése, az elkészült anyagok összegzése, elemzése, és megrendelőnek való átadása. A klinikai vizsgálatot minden esetben a vizsgálati centrumok (orvosok, kórházak) végezték.

A felperes 2005. október hónapban általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) áthárítása nélkül 98.633.000 Ft összegben

tanácsadást számlázott ki az AK 213483 számlával, az AK 213484, 213486, 213487 számú számlákat pedig különböző költségekről (munkabér, gépkocsi-, és lakáshasználat, stb.) bocsátotta ki a megrendelő felé.

Az adóhatóság a felperesnél 2005. október hónapra áfa-adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ennek eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 24.658.000 Ft adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözet, 12.329.000 Ft adóbírság, 1.967.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2007. január 11. napján hozott 8429254561 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 15.§ (4) bekezdés a) pontjában és 40.§ (1) bekezdésében foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a felperes tévesen minősítette tevékenységét tanácsadásnak, mivel az számos más egyéb szolgáltatás nyújtására is kiterjedt. A felperes ezekkel az egyéb szolgáltatásokkal biztosította a klinikai vizsgálatok teljes körű lefolytatását, és minden esetben felelősséget vállalt azért, hogy a felügyelete alatt a klinikai vizsgálatok szerződészerűen menjenek végbe. A felperes tevékenysége a kórházak által végzett tudományos szolgáltatás szervezésére irányult, amely kapcsán teljesítési helyet a szolgáltatást nyújtó székhelye alapozza meg. A felperes ezért tévesen értékelte szolgáltatását Áfa tv. hatályán kívül esőnek, és tévesen számlázott áfa felszámítása nélkül.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, másodlagosan azok megváltoztatását a terhére előírt adóbírság és késedelmi pótlék törlését kérte. Azzal érvelt, hogy tevékenysége megfelel az Áfa tv. 15.§ (5) bekezdés d) és e) pontjaiban foglaltaknak, mivel az tanácsadásra, adat, és információs feldolgozására terjedt ki. Hivatkozott arra is, hogy az alperes jogi álláspontja nem felel meg a közösségi jog szabályainak, és az Európai Unióban követett joggyakorlatnak, és arra is, hogy az adóhatóság más ügyben hasonló tényállás mellett jelen perbelitől eltérő tartalmú döntést hozott.

Az elsőfokú bíróság - mivel megváltoztatási jogkörével a perben rendelkezésére álló adatok alapján nem élhetett - az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte, jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes tévesen állapította meg, hogy az AK 213483 számú számlában kiszámlázott szolgáltatás teljesítési helye Magyarország

lenne. A felperes tevékenysége ugyanis több részműveletből áll, ezért a teljesítési helyet a komplex szolgáltatás fő jellemzője alapján kell meghatározni. A felperes szolgáltatásának az volt a lényegi eleme, hogy szaktudása, illetve szakmai tapasztalata alapján elkészített vizsgálati anyagot átadja a megrendelőnek, ez a tevékenység pedig a tanácsadáshoz hasonló szolgáltatás-nyújtásnak minősül, amelynél a teljesítés helyét a megrendelő székhelye állapítja meg.

Egy gyógyszer hatásainak leírásához szükséges a gyógyszer tesztelése, de ennek során gyógyszerkutatásra nem kerül sor, és a gyógyszer összetevőin sem változtatnak, ezért a hatásról készített jelentés egy olyan orvosi leíró, tényközlő tevékenység, amely a tudományos kutatási tevékenység (az újdonság megállapítás) szintjét nem éri el. A megismerési folyamatban a felperes részműveleteket teljesített, a gyógyszer beadásának, adagolásának és egyéb résztevékenységnek a kivételével a gyógyszerek klinikai vizsgálatát a vizsgálati centrumok végezték el, és ennek alapján rögzítették a gyógyszerek hatásait. Ez utóbbi - orvosi, orvostudományi ismereteket igénylő - leíró, összefoglaló és elemző tevékenységet nyújtotta a felperes saját nevében a megrendelő felé, de ez nem tudományos tevékenység. Az alperes tévesen minősítette a felperes tevékenységét szervezési tevékenységnek, mivel a felperes nem a termék előállítás előkészületében volt érdekelt. A vizsgálati jelentések megfelelnek az Áfa tv. 15.§ /5/ bekezdés d) pontja szerinti tanácsadás követelményének, mivel a gyógyszerek hatásaira vonatkozó kérdésekre adtak konkrét választ a megrendelőnek.

Az AK 213484, 213486, 213487 számú számlák kapcsán az iratokból nem állapítható meg, hogy milyen költségekről és szolgáltatásról szólnak ezért az adóhatóságnak az új eljárás során - az Áfa tv. alapján - kell állást foglalnia a tekintetben, hogy mi a számlákban feltüntetett „költség továbbszámlázás” teljesítési helye.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének teljes körű elutasítását. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság tévesen minősítette a felperes tevékenységét, mivel ez az Áfa tv. 15.§ (4) bekezdés a) pontja alá tartozó adóköteles tevékenység, és tévesen rendelte az új eljárást is. Ez utóbbit azzal indokolta, hogy a felperes nem hivatkozott adómentességre, adókedvezményre, és az Áfa tv. tárgyi hatálya, a járulékos költségek adójogi természete miatt új eljárás lefolytatása nélkül is megállapítható, hogy a felperes áfa-köteles ellenértéket számlázott ki az AK 213484, 213486, 213487 számú számlákban.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, fenntartotta a keresetében és a peres eljárás során korábban kifejtett nyilatkozataiban foglaltakat.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (2) bekezdése értelmében kizárólag a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben bírálhatja felül. Ennél fogva a rendkívüli jogorvoslati eljárás során kizárólag jogkérdésben kellett dönten, mégpedig a tekintetben, hogy jogszerűen minősítette az első fokú bíróság a felperes tevékenységét, és hogy jogszerűen írta-e elő az új eljárás lefolytatását.

Nem volt vita a peres felek között a tekintetben, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatás komplex szolgáltatás, amelynek minősítésekor vizsgálni kell, hogy milyen érdekből került sor a szolgáltatás megrendelésére, a szolgáltatás milyen célt szolgál, és mi a lényegi, meghatározó eleme.

A Legfelsőbb Bíróság - annak megismétlése nélkül - teljes körűen osztja az elsőfokú bíróság jogi álláspontját a felperesi tevékenység megítélését illetően, és csupán arra kíván rámutatni, hogy a rendelkezésre álló adatokból egyértelműen az a ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, hogy a felperes tevékenységének fő eleme a megrendelt klinikai tesztelés lebonyolításában a különböző adatok, információk feldolgozása, továbbítása, a szakmai tanácsadás volt. Ez utóbbi körbe tartozik pl. a megfelelő orvosok, kórházak kiválasztása, engedélyeztetésben történő közreműködés, ellenőrzés, felügyelet ... stb. Ennél fogva a felperes tevékenysége az Áfa tv. 15.§ (5) bekezdés d) és e) pontjai alá tartozik, szakértői tevékenységnek valamint adatok és információk feldolgozásának minősül. Ezért a szolgáltatást megrendelő székhelye a meghatározó, így e tevékenység kikerül az Áfa tv. hatálya alól, és a felperesnek nem keletkezett adófizetési kötelezettsége, a számlázása jogszerű volt.

A felperes szolgáltatására inkább érvényes az Áfa tv. 15.§ (5) bekezdés d) pontja, mivel munkavállalóinak megfelelő szaktudással kellett rendelkezniük, a megrendelő felé pedig a tevékenység végeredménye egy megvalósíthatósági elemzésben, illetve vizsgálati jelentésben testesült meg.

Egy tanácsadási tevékenység azonban nyilvánvalóan nem valósulhat meg a megrendelő részére történő információk, adatok átadása és feldolgozása nélkül. A felperes pedig feltárta a vizsgálat kivitelezhetőségét, átadta a vizsgálati anyagot, a kitöltendő protokollt, amely tartalmazta az adott vizsgálatra vonatkozóan elvárt információkat, az erre a célra kiválasztott klinikák, orvosok által rögzített adatokat, információkat begyűjtve, feldolgozva továbbította megrendelője felé. Ezért a felperes tevékenysége az Áfa tv. 15.§ e.) pontja alá is besorolható.

Utal e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy 2004. május 1-jét követően az adózónak, az adóhatóságnak és a bíróság is figyelembe kell vennie a klinikai vizsgálatok megítélésével kapcsolatos közösségi jogi szabályokat, és az e tárgyban kialakult gyakorlatot is. Ez utóbbi pedig a felperesével azonos típusú szolgáltatásokat tanácsadói szolgáltatásnak minősíti, amelyeknél a szolgáltatást megrendelő székhelye határozza meg a teljesítési helyet. Ennek indoka pedig többek között a kettős adóztatás illetve az adóelkerülés kizárása és az, hogy a rendelkezések és az ezeknek megfelelő gyakorlat ne akadályozza a tagállamok közötti kereskedelmet, és a közösségi jog alapelvének érvényesülését, a szolgáltatások szabad áramlását.

Az elsőfokú bíróság helytállóan rendelt el új eljárást az AK 213484, 213486, és 213487 számú számlák esetében, mivel e körben az alperes a bizonylatok tartalmát nem vizsgálta, tehát nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 97.§ (4) és (6) bekezdéseiben foglaltaknak. Ha nem állapítható meg, hogy milyen szolgáltatásokról, költségekről van szó, akkor ezek Áfa tv szerinti megítéléséről sem lehet érdemi döntést hozni, és nem ítélt meg az sem, hogy fennáll-e vagy sem a járulékos jellegük, beletartoznak-e vagy sem a főszolgáltatás adóalapjába, és osztják-e vagy sem annak adójogi megítélését.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért az a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes alperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére, amely összegszerűségének meghatározásánál a Legfelsőbb Bíróság figyelemmel volt arra, hogy a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

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

Budapest, 2009. október 29.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**