

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Olasz Balázs Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a dr. Pajor Andrea jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Közép-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2008. október 31. napján kelt 11.K.30.539/2008/6. számú ítélete ellen a felperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.30.539/2008/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 /azaz százezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 648.600 /azaz hatszáznegyvennyolcezer-hatszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A Rt. /a továbbiakban: Rt./ a felperes többségi tulajdonosának anyavállalata. A felperesnél 2004-2005. években az ügyvezetést a ..Rt.-vel kötött munkaerő kölcsönzési szerződés keretében átengedett személyek látták el, akik munkaviszonyban a .. Rt.-vel álltak. A felperes vezető tisztségviselőként részben ugyanazokat a magánszemélyeket kölcsönözte ki, akik korábban nála voltak munkaviszonyban. Kölcsönzési díj címén a felperes a magánszemélyek bér- és járulékköltségének többszörösét fizette ki a .. Rt.-nek, a számlák szerinti munkaerő kölcsönzési díjat 2004. és 2005. években egyéb szolgáltatások költségeként számolta el, és a kapcsolódó általános forgalmi adót /áfa/ levonásba helyezte.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2004. és 2005. évekre, valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos ellenőrzésének eredményeként a 2007. június 29. napján kelt 2865142813 számú határozatával a felperes terhére összesen: 10.810.000 Ft adóhiánynak is minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte a felperest az adókülönbözet, továbbá 5.405.000

Ft adóbírság, 883.000 Ft késedelmi pótlék, a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás hiányosságai miatt 100.000 Ft, a jogszabályokban előírt adatszolgáltatási kötelezettség teljesítésének elmulasztása miatt 20.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2007. november 23. napján kelt 8529537869 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes által becsatolt transzfer-ár dokumentáció alapján megállapításra került, hogy a munkaerő-kölcsönzés díjának meghatározása maradványnyereség-megosztásos módszer alkalmazásával történt. A két fél a munkaerő-kölcsönzési ügyletek várható nyereségét osztotta meg egymás között a munkaerő-kölcsönzési díj évközi elszámolása során, majd az ügylet tényleges nyereségének ismeretében korrigálták az évközben számlázott díjakat. /Ezen korrekciós tételek voltak a sikerdíjak, illetve a következő évi kölcsönzési díj módosításai/. A munkaerő-kölcsönzési ügyletből származó teljes nyereséget úgy határozták meg, hogy a társaság üzemi-üzleti eredményét korrigálták a munkaerő-kölcsönzési szolgáltatások költségként elszámolt díjával, és a vezetők bér- és járulék költségeivel.

A felperes eljárása nem felelt meg a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao.tv./ 18.§-ának /1/ bekezdés b. pontjában foglaltaknak, a szokásos piaci ár meghatározására a Tao. tv. 18.§-ának /2/ bekezdés d. pontja alkalmazásával az egyéb /nyereség-megosztásos/ módszert nem alkalmazhatta volna. A felperes ugyanis maga szűrte meg a hasonló tevékenységi körben működő vállalkozásokat, maga mutatta ki a transzfer-ár nyilvántartásában a költség és jövedelem módszer alkalmazásával, hogy 4,5%-os működési haszonkulcs piacinak minősíthető.

A transzfer-ár dokumentáció 6.1.4. pontjában foglaltak szerint a szolgáltatás nyújtója munkaerő-kölcsönzés díjaként nem fogad el alacsonyabb árat, mint az az ár, amely biztosítja számára a szolgáltatások nyújtása következtében felmerült költségek megtérülését, és garancia számára egy, a szolgáltatás nyújtásától elvárt szokásosan realizálható hozamot. Mindezek alapján az elsőfokú hatóság helytállóan a vezető tisztségviselők és a vezetők bérét, járulékait, és a haszonkulcsot /4,5%/ elfogadta a munkaerő-kölcsönzés valós díjaként, de az e fölötti részt a Tao.tv. 8.§-ának /1/ bekezdés d. pontja alapján nem a vállalkozás érdekében felmerült költségnek minősítette. A munkaerő-kölcsönzési díjhoz előzetesen felszámított áfa pedig az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 33.§-ának /1/ bekezdés a. pontja alapján nem vonható le.

A felperes és a .. Rt. közötti szerződés sikerdíj megfizetésére is lehetőséget nyújtott, amelynek fizetéséről külön megállapodást kötöttek. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes közvetett tulajdonosa a vezetés tevékenysége alapján sikerdíjban

nem részesülhetett, mivel annak eredménye a társaság eredményét jelentette. A tulajdonosok a társaság eredményéből osztalék formájában, illetve a vagyonérték növekedésén keresztül részesedhetnének. A felperesnél osztalékfizetés a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 39.§-ának /3/ bekezdésében meghatározott feltételei 2004., 2005. években nem álltak fenn. A sikerdíjhoz kapcsolódóan a felperes nem határozott meg többlet feladatokat, és az ellenőrzés során olyan bizonylatokat bemutatni nem tudott, amely a többlet-szolgáltatást, többlet-teljesítményt igazolná, azaz a sikerdíj kifizetését megalapozná. Mindezek miatt az elsőfokú hatóság helytállóan, az Sztv. 86.§-ának /7/ bekezdés c. pontja értelmében a sikerdíjat véglegesen átadott pénzeszköznek minősítette.

A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának - az elsőfokú határozatra is kiterjedő - hatályon kívül helyezését az elsőfokú határozat 10. és 11. pontjához kapcsolódóan kérte, másodlagosan az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezésével együtt. Álláspontja szerint az adóhatóság azon megállapítása, miszerint a munkaerő-kölcsönzés teljesítményarányos díjmeghatározásának a módszere a munkaerő-kölcsönzési szerződés szabályaival nem állt összhangban, ellentétes a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény /a továbbiakban: Mt./ 193/C.§-ának b. pontjával, 193/F.§-ával.

A munkaerő-kölcsönzési szerződéseket az Mt. 1.§-ának /5/ bekezdése folytán a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény /a továbbiakban: Ptk./ szabályozza. Az általa alkalmazott teljesítmény-arányos díjazás elve a munkajog egyetlen rendelkezését sem sérti, és a szerződéses ellenérték meghatározásának módszere tekintetében a Ptk. egyetlen szerződés típusánál sem határoz meg érvényességi követelményt, így megállapítható, hogy a teljesítmény-arányos kölcsönzési díj alkalmazása a polgári jog rendelkezéseit nem sérti.

Álláspontja szerint a Tao.tv. 18.§-ának /2/ bekezdés d. pontját jogszerűen alkalmazhatta, mert a teljesítmény-arányos díjazásos modell esetén az összehasonlító árak-, a viszonteladási árak-, valamint a költség és jövedelem- módszere alkalmazhatatlanok. Az ügy alapját képező munkaerő-kölcsönzés konstrukció esetében, a teljesítmény-arányos díjazás tekintetében nincs gazdaságilag összehasonlítható piac, így az összehasonlító árak módszere nem alkalmazható, a viszonteladási árak módszere a szerződések alapján végzett szolgáltatás esetében irreleváns, míg a teljesítmény-arányos díjazás fogalmilag zárja ki az önköltség, és szokásos haszon elvén nyugvó költség és jövedelem módszer alkalmazását. Hangsúlyozta, hogy a ténylegesen érvényesült díjazás /alapdíj és sikerdíj/ nem haladta meg a hasonló kategóriájú vezető munkaviszonyban történő alkalmazása esetén érvényesülő szokásos mértéket.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában idézte a Tao.tv. 8.§-ának /1/ bekezdés d. pontját, 18.§-ának /1/-/2/ bekezdéseit, és rögzítette, hogy a törvényi szabályozás szerint a szokásos piaci árat három féle módszerrel kell meghatározni, egyéb /negyedik/ módszer alkalmazása akkor lehetséges, ha a három módszer valamelyike alapján az ár nem határozható meg. Rögzítette továbbá, hogy a perbeli jogvita társasági adóügyben keletkezett jogviszonyból ered, ennél fogva eldöntésére a Tao.tv., és nem az Mt., illetve a Ptk. rendelkezései az irányadók.

Az elsőfokú bíróság nem értett egyet a felperesnek azon álláspontjával, miszerint a munkaerő-kölcsönzés, mint szolgáltatás nem összehasonlítható más ugyanilyen tevékenységet végző vállalkozások szolgáltatásaival. Kiemelten hangsúlyozta, miszerint a felperes maga szűrte meg a hasonló tevékenységi körben működő vállalkozásokat, maga mutatta be a transzfer-ár nyilvántartása meghatározott mellékletében, hogy az összehasonlító tevékenységet végző vállalkozások szűrési folyamata után, a költség és jövedelem módszerrel 4,5%-os működési haszonkulcs az, ami piacnak minősíthető. A felperes e tevékenységének következménye, hogy a Tao.tv. 18.§-ának /2/ bekezdés d. pontjában szabályozott egyéb módszert nem alkalmazhatta volna.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint nem minősül a felperes által megkötött kölcsönszerződés atipikus kölcsönszerződésnek, ugyanis nincs olyan jogszabályi rendelkezés, amely különbséget tette a munkaerő-kölcsönzési tevékenységek között attól függően, hogy fizikai, avagy szellemi munkát végző alkalmazottak kölcsönzése történik.

A felperes nem fejtette ki keresetében, hogy mi alapján kellett volna a Tao.tv. 18.§-ának /2/ bekezdés a/ pontját alkalmaznia alperesnek a kifizetett sikerdíjak tekintetében, ezért érdemben e keresetrészt az elsőfokú bíróság nem tartotta elbírálnak. Az alperesnek nem volt kötelessége az összehasonlító árak módszerével való vizsgálódás, ennek felperesi állítása minden alapot nélkülöz.

Az elsőfokú bíróság szerint az alperes helytállóan állapította meg, hogy a bemutatott bizonylatok, kimutatások alapján a munkaerő-kölcsönzés sikeressége számszerűen nem volt bizonyítható, a felperes sem a közigazgatási, sem a bírósági eljárás folyamán olyan bizonylatot bemutatni nem tudott, amely a többletszolgáltatást, a többletteljesítményt igazolta volna, így helytálló az az adóhatósági álláspont, hogy a felperes a sikerdíj kifizetését jogszerűtlenül alkalmazta.

A felperes a tárgyaláson bizonyítási indítványként előterjesztette az import szerződés módosításának, az eredményt befolyásoló garanciális szerződések és a gyártói, marketing támogatás módosulását igazoló dokumentumok bemutatását. Az elsőfokú bíróság a felperes indítványát azért utasította el, mert megállapította, hogy a beterjeszteni kívánt dokumentumok elnevezésük alapján is olyan

feladatokat jelöltek, amelyek a társaság rendes gazdálkodási körében kell, hogy elvégzésre kerüljenek. Ennek következtében pedig nem minősülhetnek többletteljesítményről szóló dokumentumoknak, ami megalapozhatta volna a sikerdíj kifizetését.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a Tao.tv. 18.§-ában foglaltakat tévesen alkalmazta, jogsértően utasította el bizonyítási indítványát. A peres iratok integritását mellőzve, abból részleteket kiragadva, azokkal ellentétes következtetést vont le, döntése így jogsértő. A felperes fenntartotta és lényegében megismételte a keresetében foglaltakat.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az elsőfokú bíróság döntése a Pp. 213.§-ának /1/ bekezdése alapján kiterjedt a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, és a Pp. 215.§-ának megfelelően nem terjedt túl a kereseti kérelmen, illetőleg az ellenkérelmen.

A Pp. 220.§-ának /1/ bekezdés d. pontja szerint az írásbafoglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását. Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte /Pp. 221.§ /1/ bekezdés/.

A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az elsőfokú bíróság által megállapított tényállás nem iratellenes, a valóságnak megfelelő, időrendben és logikusan felépített, nem hiányos.

Az elsőfokú bíróság megjelölte és idézte az alkalmazott jogszabályokat, így a Tao.tv. 18.§-ának /1/ bekezdés b. pontját, amely akként rendelkezik, hogy amennyiben a kapcsolt vállalkozások egymás közötti szerződésükben (általános forgalmi adó nélkül számítva) magasabb vagy alacsonyabb ellenértéket alkalmaznak annál, mint amilyen ellenértéket független felek összehasonlítható körülmények esetén egymás között érvényesítenek vagy érvényesítenének (a továbbiakban: szokásos piaci ár), a szokásos piaci ár és az alkalmazott ellenérték alapján számított

különbözetnek megfelelő összeggel az adózó - az e törvényben előírt más, az adózás előtti eredményt növelő vagy csökkentő jogcímektől függetlenül - adózás előtti eredményét növeli (kivéve, ha vele magánszemély nem egyéni vállalkozóként kötött szerződést), ha az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye kisebb, mint a szokásos piaci ár mellett lett volna.

A /2/ bekezdés értelmében a szokásos piaci árat a következő módszerek valamelyikével kell meghatározni:

a. összehasonlító árak módszerével, amelynek során a szokásos piaci ár az az ár, amelyet független felek alkalmaznak az összehasonlítható eszköz vagy szolgáltatás értékesítésekor a gazdaságilag összehasonlítható piacon;

b. viszonteladási árak módszerével, amelynél a szokásos piaci ár az eszköznek, szolgáltatásnak független felek felé, változatlan formában történő értékesítése során alkalmazott ár, csökkentve a viszonteladó költségeivel és a szokásos haszonnal;

c. költség és jövedelem módszerrel, amelynek során a szokásos piaci árat az önköltség szokásos haszonnal növelt értékében kell meghatározni;

d. egyéb módszer alapján, ha a szokásos piaci ár az a)-c) pontokban foglaltak alapján nem határozható meg.

A Legfelsőbb Bíróság e jogszabályhelyek, valamint a perbeli ügy tényállása alapján azt állapította meg, hogy a felülvizsgálni kért elsőfokú jogerős ítélet jogszerű, annak részeit megismételni vagy kiegészíteni nem kívánja. Az elsőfokú bíróság a Pp. 206.§-ának /1/ bekezdése szerint eljárva a közigazgatási eljárás és a per teljes anyagát, a felek előadásait, a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékokat, a transzfer-ár dokumentációkat, az adatokat, tényeket és körülményeket teljeskörűen és okszerűen értékelte, a részletes tényállást megfelelő jogszabályhelyekkel ütköztette.

A bíróság a bizonyítási indítványhoz, illetve a bizonyítást elrendelő határozatához nincs kötve, mellőzi a bizonyítás elrendelését, vagy a már elrendelt bizonyítás lefolytatását, ha az a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen /Pp. 3.§ /4/ bekezdés/. Az elsőfokú bíróság e jogszabályhelyet helytállóan alkalmazta akkor, amikor a felperes által indítványozott bizonyítást elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság egyet értett az elsőfokú bíróság azon indokolt megállapításával, hogy felperes a Tao.tv. 18.§-ának /2/ bekezdés d. pontjában szabályozott egyéb módszerrel a szokásos piaci árat nem határozhatta volna meg, amely megállapítás alapját felperesnek - az elsőfokú ítéletben részletesen kifejtett - saját és dokumentált eljárása képezte. Helytálló az elsőfokú bíróság azon indokolt megállapítása is, hogy a felperes a sikerdíj kifizetését jogszerűtlenül alkalmazta. Az elsőfokú bíróság - a kereseti kérelem keretei között - tehát megfelelően állapította meg az adóhatározatok jogszerűségét. A Legfelsőbb Bíróság

jogszabálysértést a megállapított tényállással, az alkalmazott jogszabályok értelmezésével, a rendelkezésre álló peranyag értékelésével kapcsolatosan, az elsőfokú ítéleti megállapításokra vonatkozóan a felülvizsgálati kérelem alapján nem állapított meg.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítélet, amely a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének a megfizetésére.

A Legfelsőbb Bíróság a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték mértékéről és viseléséről az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján határozott.

Budapest, 2009. december 3.

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