

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Köteles Tamás ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Pomázi Miklós jogtanácsos által képviselt Közép-magyarországi Regionális Államigazgatási Hivatal alperes ellen iparűzési adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránti perében, amelybe a dr. Csikós Csaba ügyvéd által képviselt Magyar Ügyvédi Kamara /1054 Budapest, Szemere u. 8./ a felperes pernyertessége érdekében beavatkozott, a Fővárosi Bíróság 2008. október 10. napján kelt 4.K.31.054/2007/11. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 12. 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 4.K.31.054/2007/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 35.000 /azaz harmincötezer/ forint, a felperesi beavatkozónak 25.000 /azaz huszonötezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett 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 főtevékenysége ügyvédi tevékenység, az 1999. - 2003. években esetenként igénybe vette más ügyvédi irodák, egyéni ügyvédek közreműködését, amelyek díjait alvállalkozói díjként számolta el. A felperes iparűzési adóbevallásában az iparűzési adó alapját az alvállalkozói teljesítmények értékével csökkentette.

A Budapest Főváros Önkormányzata Főpolgármesteri Hivatal Adó Ügyosztály /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a 2006. május 10. napján kelt 01-3539/3/2006. számú határozatával a felperes terhére iparűzési adónemben 2000., 2001., 2002. és 2003. évekre összesen: 954.700 Ft adókülönbözetet, 68.531 Ft adóbírságot és 10.950 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. Az 1999. évre az elévülés tényét állapította meg. Indokolása szerint a más ügyvédi irodák, egyéni ügyvédek tevékenysége alvállalkozói teljesítésként, illetve közvetített szolgáltatásként, így a részükre kifizetett díj adóalap csökkentő tételként a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény /a

továbbiakban: Htv./ 39.§-ának /1/ bekezdése, 52.§-ának 39., 40. pontjai alapján azért nem fogadható el, mert a felperest a megrendelőjével és az alvállalkozójával nem vállalkozási, hanem megbízási szerződés kötötte össze, a közvetített szolgáltatás szerződése és számlái pedig a törvényi feltételeknek nem feleltek meg.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2006. december 21. napján kelt 05-308/2/2006. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében a másodfokú határozatnak elsődlegesen a megváltoztatását, és a fizetési kötelezettségei alóli mentesítését, másodlagosan a hatályon kívül helyezését, és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint a Htv. 35.§-ának /2/ bekezdése, a Legfelsőbb Bíróság 4/1999. KJE határozata /a továbbiakban: 4/1999. KJE határozat/ szerint az ügyvéd és az ügyvédi iroda vállalkozónak minősül, ezért a társügyintéző ügyvéd is vállalkozó, így az iparűzési adó alapját az alvállalkozói díjakkal jogszerűen csökkentette.

A per során a Magyar Ügyvédi Kamara felperes pernyertessége érdekében beavatkozott.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint abban a jogkérdésben kellett döntenie, hogy a felperes, az által igénybe vett ügyvéd társügyintézők díjával, mint alvállalkozói teljesítések ellenértékével a vizsgált időszakban jogszerűen csökkentette-e az iparűzési adó alapját. Az elsőfokú bíróság a Htv. hatályos 35.§-ának /1/-/2/ bekezdései, 36.§-a, 39.§-ának /1/ bekezdése, 52.§-ának 39. és 40. pontja, a 4/1999. KJE határozat alapján azt állapította meg, hogy az ügyvédi iroda a Htv. alkalmazása körében vállalkozónak minősül, így amennyiben igénybe veszi más ügyvédi iroda közreműködését, a közreműködő ügyvédi iroda teljesítése - tekintettel arra, hogy szintén vállalkozói tevékenységet végez - alvállalkozói tevékenységnek minősül, amelynek értékével az iparűzési adó alapja csökkenthető. A felperes tehát, mint a Htv. alapján vállalkozó, amennyiben mind a megrendelőjével, mind a társügyintéző alvállalkozójával vállalkozási jogviszonyban áll, az iparűzési adó alapját az alvállalkozói teljesítés értékével jogosult csökkenteni. Az elsőfokú hatóságnak az új eljárásban e jogértelmezés alapján a felperes teljes iratanyagát megvizsgálva kell meghoznia a döntését.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereset elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint

a jogerős ítélet sérti a Htv. 52.§-ának 40. pontját, mivel a felperest nem vállalkozási, hanem megbízási szerződés köti össze a megrendelőjével, illetve az ügyvédi irodákkal.

A felperes és a felperesi beavatkozó ellenkérelmükben az ítélet hatályában fenntartását kérték.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Htv. 5.§-a szerint az önkormányzat rendeletével a./ vagyoni típusú adók, b./ kommunális jellegű adók, továbbá c./ helyi iparűzési adó bevezetésére jogosult. A Htv. IV. fejezetében szabályozott a helyi iparűzési adó, meghatározott az adókötelezettség és az adó alanya is. Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén állandó vagy ideiglenes jelleggel végzett vállalkozási tevékenység. Az adó alanya a vállalkozó. Adóköteles iparűzési tevékenység: a vállalkozó e minőségben végzett nyereség-, illetőleg jövedelemszerzésre irányuló tevékenysége /Htv. 35.§ /1/-/2/ bekezdés, 36.§/.

A Htv. 52.§-ának 1998. január 1. és 2003. január 1. között hatályos szövegű 26. pontja d./ alpontja szerint e törvény alkalmazásában vállalkozó: a gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából, üzletszerűen végző, az egyes tevékenységek gyakorlásáról szóló jogszabályok alapján meghatározott feltételek szerint végezhető, de vállalkozói igazolványhoz nem kötött (pl. ügyvédi, közjegyzői, önálló bírósági végrehajtói, magánorvosi, szakértői, tervezői) tevékenységet folytató magánszemély; az e./ pont értelmében pedig a jogi személy. Az ügyvédi iroda jogi személy.

Az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról megalkotott 2002. évi XLII. törvény 155.§-a 2003. január 1-jei hatállyal módosította a Htv. 52.§-ának 26. pontját, azonban, mint e törvény indokolása is tartalmazza, bár a magánszemély adóalanyokat érintően újradefiniált a vállalkozó fogalma, továbbra is adóalany maradt a bírósági végrehajtó, az ügyvéd, az önálló orvos, illetve a jogi személy.

A 4/1999. KJE határozat szerint pedig az 1997. december 31-ig hatályos Htv. 52.§ 26. d/-e/ pontja értelmében az ügyvéd, illetve az ügyvédi iroda a helyi iparűzési adó alanya.

E jogszabályhelyek, illetve jogegységi határozat alapján az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a vizsgált

időszakban a Htv. alkalmazásában az ügyvéd, ügyvédi iroda vállalkozó, tevékenysége vállalkozói tevékenység, és ha ügyvédi tevékenységre más ügyvéd, ügyvédi iroda közreműködését veszi igénybe, a más ügyvéd, ügyvédi iroda tevékenysége, mivel szintén vállalkozási tevékenységet végez, alvállalkozói teljesítés.

Az iparűzési adó alapjának törvényi szabályozása a vizsgálattal érintett adóévekben változott. A Htv. 2000. évben hatályos 39.§-ának /1/ bekezdése alapján állandó jelleggel végzett iparűzési tevékenység esetén az adó alapja az értékesített termék, illetőleg végzett szolgáltatás nettó árbevétele, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével és az alvállalkozói teljesítések értékével, valamint a/ 1998. évben az anyagköltség 33%-ával, b/ 1999. évben az anyagköltség 66%-ával, c/ 2000. évtől az anyagköltséggel.

A Htv. 2001. január 1-jétől hatályos 39.§-ának /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 a/ 1998. évben az anyagköltség 33%-ával, b/ 1999. évben az anyagköltség 66 %-ával, c/ 2000. évtől az anyagköltséggel.

E törvényhelyen belüli változásról az adókra, járulékokra és egyéb költségvetési befizetésekre vonatkozó egyes törvények módosításáról szóló 2000. évi CXIII. törvény 280.§-a rendelkezett akként, hogy „az alvállalkozói teljesítések” szövegrész „a közvetített szolgáltatások” szövegrészre változik.

A peres feleknek ahhoz, hogy a felperest terhelő helyi adó alapját jogszerűen meghatározzák, az elsőfokú bíróságnak pedig azért, hogy helyi adó alapjának a peres felek általi eltérő meghatározása között - a kereseti kérelem keretein belül - döntsön, értékelniük kellett az adó alapjának a Htv. 39.§-ának /1/ bekezdésében meghatározott elemeit: az alvállalkozói teljesítések értékét, a közvetített szolgáltatásokat.

A Htv. alkalmazásában a 2000. évben hatályos 52.§ szerint:
39./ alvállalkozói teljesítések értéke: az adóalany által továbbszámlázott, olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv szerinti vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, valamint a továbbszámlázott közvetített szolgáltatások értéke, feltéve, hogy azt az eladott áruk beszerzési értékeként vagy anyagköltségként nem vette figyelembe;

40./ közvetített szolgáltatások: az adóalany által igénybe vett szolgáltatás harmadik személynek részben vagy egészben - változatlan formában - történő átadása.

A Htv. alkalmazásában a 2001. január 1-től hatályos 52.§ szerint /a 39. pont hatályon kívül helyezésre kerül/:

40./ közvetített szolgáltatások értéke: 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 a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható. Ide sorolandó továbbá a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó, az adóalany által továbbszámlázott olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, feltéve, hogy azzal az adóalany a 36. pont szerint eladott áruk beszerzési értékeként vagy a 37. pont szerint anyagköltséggént nettó árbevétele nem csökkentette.

E törvényhelyek szerint az adó alapját 2000. évben csökkenteni lehetett az alvállalkozói teljesítések értékével, 2001. január 1-jétől pedig a közvetített szolgáltatások értékével, amelynek azonban az alvállalkozói teljesítések értéke a részét képezte.

Az elsőfokú bíróság azt is helytállóan állapította meg, hogy a felperes, mint a Htv. alapján vállalkozó, amennyiben mind a megrendelőjével, mind a társügyintéző alvállalkozójával vállalkozási jogviszonyban áll, az iparüzési adó alapját az alvállalkozói teljesítés értékével jogosult csökkenteni.

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

A Legfelsőbb Bíróság az alperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a felperes és a felperesi beavatkozó felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Legfelsőbb Bíróság a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2009. november 26.

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