

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Zaffiri és Társa Ügyvédi Iroda (dr. Szabó Márta ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Pomázi Miklós jogtanácsos által képviselt Középmagyarországi Regionális Államigazgatási Hivatal jogutódja, a Budapest Főváros Közigazgatási Hivatala alperes ellen helyi adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 28.K.30.476/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. március 17-én kelt 28.K.30.476/2009/19. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 20. 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 28.K.30.476/2009/19. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 605.600 (hatszázötezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság iparűzési adó és pénzügyi ellenőrzést folytatott le a felperesnél 2001-2002 adóévek tekintetében, melynek eredményeként a 2002 adóév vonatkozásában 10.093.800 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 8.236.092 Ft-ot adóhiánynak minősített. Az adóhiány után 2.059.023 Ft adóbírságot és 4.427.631 Ft késedelmi pótlékot írt elő. A 2001 év tekintetében megállapította az elévülés tényét. Az indokolás szerint a felperes a helyi adókról szóló 1997. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 39. § (1) bekezdése alapján helytelenül számolta el az iparűzési adó alapját, mivel olyan szolgáltatások értékével csökkentette azt, amelyek nem minősülnek közvetített szolgáltatásnak. E körben hivatkozott a Htv. 52. § 39. és 40. pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 25. § (6) és (7) bekezdéseire, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.), illetve a szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. törvény (továbbiakban Szjt.) szabályaira. A felperes alapvetően három szerződéstípust: kaszkadőri, díszlettervezői és színészi szerződéseket kívánt közvetített szolgáltatásként

elszámolni. A felperes fő tevékenysége filmgyártás, a változatlan formában történő továbbértékesítés, mint alapvető feltétel, az adózó esetében nem állt fenn. Az általa megbízott résztvevők, illetve szolgáltatásnyújtók tevékenysége beépül saját teljesítményébe, azaz az elkészült filmbe. Megállapította azt is, hogy a felperes által kötött szerződéseket nem lehet vállalkozási szerződésnek tekinteni, mert azok részben megbízási, részben munkavégzésre vonatkozó szerződések.

Az alperesi jogelőd B-42-7882/2008. számú határozatával az első fokú határozatot annyiban változtatta meg, hogy a késedelmi pótlék összegét 2.790.342 Ft-ra csökkentette, egyebekben az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy az alperes megsértette a Htv. 39. § (1) bekezdését, 52. § 40. pontját, az Sztv. 3. § (4) bekezdés 1. pontját, 3. § (7) bekezdés 1. pontját, az Szt. 64-66. §-ait, 82. §-át, a Ptk. megbízási, illetve vállalkozási szerződésre vonatkozó szabályait, a Munkatörvénykönyv munkaviszony létesítésére vonatkozó szabályait, az Art. 130. §-át.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában hivatkozott az iparűzési adó alapját meghatározó Htv. 39. § (1) bekezdésére, a közvetített szolgáltatások értékének fogalmát szabályozó 52. § 40. pontjára, a közvetített szolgáltatás fogalmát rögzítő Sztv. 3. § (4) bekezdés i) pontjára, az igénybevett szolgáltatás fogalmát rögzítő Sztv. 3. § (7) bekezdés e) pontjára. Kifejtette, hogy ennek alapján az alperesnek vizsgálnia kellett, hogy a felperes a szolgáltatás nyújtójával és a vevővel a Ptk. szerint írásban kötött vállalkozási szerződésben áll-e, valamint, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye egyértelműen megállapítható-e vagy sem. Kifejtette, hogy az ellenőrzés részére benyújtott szerződésekben nem szerepelt a közvetítés lehetősége.

Rámutatott arra, hogy a filmgyártás az egyik legkomplexebb tevékenység, maga a film is egy komplex szellemi alkotás. Lehetetlen, hogy bármilyen szolgáltatás a filmben változatlan formában közvetített szolgáltatásként tudjon megjelenni. A film jellegéből fakadóan kizárja annak lehetőségét, hogy a részmunkák változatlan formában tudjanak továbbértékesítésre kerülni. A felperes által benyújtott igazságügyi szakértői véleményt nem vette figyelembe, mert az nem adott választ arra, hogy a Htv. 52. § 40. pontjában megfogalmazott definíciónak a felperes milyen módon tett eleget.

Kifejtette továbbá, hogy a számlából a közvetítés tényének egyértelműen megállapíthatónak kell lennie, ez nem tekinthető csak

formai kérdésnek, mert azt a jogalkotó kötelezően írja elő. Felperesnek az Art. 130. §-ára való hivatkozása sem helytálló, mivel az általa csatolt határozatot állami adóhatóság hozta meg, áfa ügyben még a perbeli esetben önkormányzati adóhatóság járt el iparűzési adónemben.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak megváltoztatását, és az alperes határozatának hatályon kívül helyezését. Jogi álláspontja szerint tévesen értékelte a gazdasági esemény alapját képező jogviszonyt, mert a felperes filmjogok értékesítését nem végezte, különféle gyártási, szolgáltatási tevékenységek teljesítésére vállalkozott a külföldi megrendelő felé. A becsatolt „Produkciós Szerződés” alapján az alvállalkozói teljesítményt egészében közvetítette a megrendelő felé. Téves, hogy a filmgyártás óhatatlanul kizárja azt, hogy az előző munkafázisban elvégzett munka változatlan formában kerüljön továbbértékesítésre. Az alvállalkozói teljesítések Htv. szerinti vizsgálatának nincs relevanciája, mert alapvetően közvetített szolgáltatás alapjául szolgáló jogviszonyként kell azokat figyelembe venni. A számlán szerepel, hogy „A számlán feltüntetett összeg közvetített szolgáltatást is tartalmaz.”

Az alperes írásbeli ellenkérelmet nem nyújtott be.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Htv. 39. § (1) bekezdése szerint az iparűzési adó alapja a nettó árbevétel csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével a közvetített szolgáltatások értékével, az anyagköltséggel. A Htv. 52. § 40. pontja szerint a 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 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 anyagköltségként nettó árbevételét nem csökkentette.

A fentiek alapján megállapítható, hogy a Htv. 52. § 40. pontja két külön formáját különbözteti meg a közvetített szolgáltatások értékének, az egyik a továbbértékesített szolgáltatás, a másik az alvállalkozói teljesítés. Az alperesi határozat mindkét vonatkozásban vizsgálta a felperest, és egyik alapján sem tartotta megállapíthatónak a közvetített szolgáltatások meglétét. A felperes felülvizsgálati kérelmében arra hivatkozott, hogy az alvállalkozói teljesítések Htv. szerinti vizsgálatának nincs relevanciája, így erre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság sem vizsgálta a Htv. 52. § 40. pontjának 2. fordulátát.

Ahhoz, hogy az adóalany a közvetített szolgáltatások értékével a Htv. 39. § (1) bekezdése szerint adóalapját csökkenthesse, a Htv. 52. § 40. pontja pontos, részletes, egzakt meghatározást tartalmaz. Bármely feltétel hiánya esetén a felperes nem csökkentheti a közvetített szolgáltatások értékével adóalapját.

A Legfelsőbb Bíróság a közigazgatási iratok és az első fokú bírósági iratok áttanulmányozása alapján megállapította, hogy a felperes ezen kritériumoknak az alábbiak szerint nem felelt meg.

A megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége nem állapítható meg, a számlából a közvetítés ténye nem állapítható meg. A felperes által befogadott számlák közül volt olyan, amely a közvetítés tényét tartalmazta, de a felperes által kiállított számla nem.

A közvetített szolgáltatás akkor állapítható meg, ha az adózó által vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron. E körben az első fokú bíróság helytállóan utalt arra, hogy a filmgyártás, a film olyan összetett szellemi alkotás, mely jellegéből fakadóan kizárja annak lehetőségét, hogy a részmunkák változatlan formában kerüljenek továbbértékesítésre. A felperes nem színészi teljesítményeket, kaszkadőri tevékenységeket, díszletkészítést értékesített tovább megrendelőjének, hanem az elkészült alkotást.

A Legfelsőbb Bíróság külön is vizsgálta a felperes által felülvizsgálati kérelmében hivatkozott „Megállapodás produkciós szolgáltatásokra” megnevezésű, 2002. április 3-án kelt szerződést. Ebben a felperes, mint Producer került megjelölésre, aki vállalja többek között a film gyártásának megkezdését, a film gyártását a lehető leggyorsabban, leggondosabban, leggyorsabban és leggazdaságosabban folytatja.

Az Szjt. 64. § (3) bekezdésére, figyelemmel a film előállítója valóban nem a felperes, mert ez a külföldi megrendelő volt. Magát a film „elkészítését”, „gyártását”, a felperes végezte a megrendelő

megbízásából. Ennek elkészítése érdekében vette igénybe a színészek, kaszkadőrök, építészek, stb. tevékenységét. Ezeket a tevékenységeket azonban nem változatlan formában közvetítette a megrendelő felé. Ezek a szolgáltatások ugyanis beépültek az elkészült filmbe, és a felperes kész szellemi alkotást, a filmet nyújtotta a megrendelő felé, mely sokkal összetettebb, mint az egyes részszolgáltatások összessége.

Az alvállalkozói teljesítések figyelmen kívül hagyásával az Sztv. 3. § (4) bekezdés 1. pontja is hasonlóan fogalmazza meg a közvetített szolgáltatás fogalmát, mint a Htv. 52. § 40. pontjának első fordulata.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pernyertes alperesnek a felülvizsgálati eljárásban perköltsége nem merült fel, ezért annak viseléséről rendelkezni nem kellett.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Az alperes személyében történt jogutódlás a 2010. szeptember 1. napján hatályba lépett, a fővárosi, megyei közigazgatási hivatalokról szóló 214/2010. (VII. 9.) Kormányrendelet 32. § (1) bekezdésén és mellékletén alapul.

Budapest, 2010. október 14.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró