

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Birk Csaba ügyvéd által képviselt felperesnek a Megyei Kormányhivatal alperes ellen helyi adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2010. november 11. napján kelt 12.K.22.300/2010/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 7. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 12.K.22.300/2010/6. számú ítéletét és az alperes B-HAT/298-3/2010. számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az felperesnek 60.000 (hatvanezer) elsőfokú és 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2006-2008. évekre iparüzési adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az elsőfokú határozatban az adóhatóság a következőket rögzítette: A revíziónak átadott iratanyagban nem volt analitikus nyilvántartás arról, hogy az alvállalkozói szerződések és számlák hogyan kapcsolódnak a megrendelővel kötött szerződésekhez, a megrendelő felé kibocsátott számlákhoz. Az elemzésére alkalmas analitikát a felperes csak 2009. november 11-én adta át, de ezt érdemben nem vizsgálta meg, mert "a megrendelő felé kiállított egyetlen egy számlán sem található meg írásos formában az, hogy a számla közvetített szolgáltatást (is) tartalmaz". A közvetített szolgáltatás feltüntetésének elmaradása miatt nem fogadható el nettó árbevétel csökkentő tételként a felperes bevallásában 2006., 2007. és 2008. években feltüntetett 211.550.497., 287.310.802, illetve 265.401.541 forint közvetített szolgáltatás érték, és ez a felperes terhére adóhiánynak minősülő adókülönböt és egyéb jogkövetkezményeket (adóbírságot és késedelmi pótlékot) eredményez.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a B-HAT/298-3/2010. számú határozatában az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy a felperes által fizetendő adóhiánynak minősülő adókülönböt 2.355.020 forintban, az adóbírságot 1.177.510 forintban, a késedelmi pótlékot pedig 576.225 forintban írta elő, az elsőfokú határozat egyéb rendelkezéseit helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 106.§ (1) bekezdésére, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 35.§ (1) bekezdésére, 37.§ (1) bekezdésére, 39.§ (1) bekezdésére, 52.§ 40. pontjára alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy az ellenőrzéssel érintett adóévekben a kimenő számlákon - a felperes által sem vitatottan - nem szerepelt a közvetítés ténye, ami önmagában kizárja a nettó árbevételnek a közvetített szolgáltatások értékével történő csökkentését. Megjegyezte egyben, hogy az Art. 44.§ (1)

bekezdése szerinti szabályozással összhangban a Htv. szerinti azon követelmény, hogy a számlából ki kellett tűnnie a közvetítés tényének csak akkor valósul meg, tehát a számla kizárólag akkor felel meg a jogszabályi követelményeknek, ha részletesen tartalmazza a saját és az adózó által közvetített szolgáltatásokat és azok ellenértékét is. Az önkormányzati adóhatóság az ellenőrzés során megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy "az adóalap közvetített szolgáltatás értékével történő csökkentése nem lehetséges, mivel az nem felel meg a közvetített szolgáltatás jogszabályi kritériumainak".

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes tévesen értelmezte és alkalmazta a Htv. 52.§ 40. pontjában foglaltakat, tehát a közvetített szolgáltatás és az alvállalkozói teljesítmény fogalmát, tartalmát, elszámolhatóságát. Kifejtette, hogy megfelelt e törvényhely szerinti alvállalkozói teljesítések levonhatóságára vonatkozó feltételeknek, ezért vele szemben az adókülönbözet, adóbírság, késedelmi pótlék előírására jogszabálysértően került sor. Hivatkozott arra is, hogy az alperes nem bizonyította, hogy bármely szolgáltatását változatlan formában adta volna tovább, hogy közvetített szolgáltatást végzett volna. Hangsúlyozta, hogy esetében alvállalkozói teljesítés valósult meg, és ezzel kapcsolatos számviteli bizonylatai, dokumentumai, bevallásai megfelelnek a jogszabályi rendelkezéseknek, az alvállalkozói teljesítésnek megfelelő vásárolt szolgáltatást nem kell külön szerepeltetnie a kimenő számláiban.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetében elutasítását kérte.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt: A Htv. 52.§ 40 pontját összevetve a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3.§ (4) bekezdésének 1. pontjával az állapítható meg, hogy az eredetileg az Sztv. szerinti szűkebb értelemben vett közvetített szolgáltatások közé nem tartozó alvállalkozói teljesítést a Htv. 52.§ 40. pontja azért sorolja a Htv. szerinti közvetített szolgáltatás fogalomkörébe, mivel a Htv. alkalmazása szempontjából az alvállalkozói teljesítést is közvetített szolgáltatásnak kell tekinteni. Az alvállalkozói teljesítés továbbadásánál is jogszabályi feltétel a változatlan formában történő továbbszámolás, illetőleg az, hogy az írásban kötött szerződésből és a kibocsátott számlából a közvetítés tényének ki kell derülnie, ez következik az Sztv. 167.§ (1) bekezdés j) pontjából és 167.§ (2) bekezdéséből is. Helytálló az az alperesi érvelés is, mely szerint bár fizikailag előfordulhat, hogy a saját és az alvállalkozói teljesítés nem különül el egymástól, jogilag és számvitelileg a megkülönböztetésnek olyan módon kell megtörténnie, hogy a szerződéskötés során is figyelemmel kell lenni a törvényi előírásokra, és az alvállalkozói szerződést is úgy kell megkötni, illetve a számlát úgy kell kiállítani, hogy a szerződésben nevesíteni kell az alvállalkozói teljesítéseket, és az alvállalkozó által kibocsátott számlában is rendelkezésre kell állniuk a továbbszámoláshoz szükséges adatoknak. A megyei bíróság jogi álláspontjának alátámasztására hivatkozott a KGD 2007.190 számon közzé tett döntésre.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet. Kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Htv. 39.§ (1) bekezdésében, 52.§ 40. pontjában foglaltaknak, téves jogértelmezésen alapul. Fenntartotta a keresetben is kifejtett jogi álláspontját és hangsúlyozta, hogy az általa kiállított számlán nem szerepel, de nem is szerepelhet a közvetített szolgáltatás, mivel ilyet nem értékesített, a valóságnak megfelelő gazdasági esemény alvállalkozói teljesítés volt, és az alvállalkozói teljesítés elszámolásának törvényi feltételei maradéktalanul teljesültek.

Az alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Htv. 2000. évben hatályos 39.§-ának (1) bekezdése értelmében állandó jelleggel végzett iparüzési 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-től az anyagköltséggel.

A Htv. szabályozása megváltozott, a 2001. január 1-től hatályos 39.§ (1) bekezdése szerint állandó jelleggel végzett iparüzési 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-től az anyagköltséggel.

A 2000. évben hatályos Htv. 50.§ 39. pontja szerint az alvállalkozói teljesítések értéke: az adóalany által tovább számlázott 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. A 2000. évben hatályos Htv. 52.§ 40. pontja továbbá a közvetített szolgáltatások fogalmát akként határozta meg, hogy az adóalany által igénybe vett szolgáltatás harmadik személynek részben vagy egészben - változatlan formában - történő átadása.

A 2001. január 1-től hatályos Htv. 52.§ 40. pontja szerint (a 39. pont hatályon kívül helyezésre került) 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 tovább értékesített (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 nem csak 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 (Ptk.) szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll. Alvállalkozói teljesítés értékének minősül annak a - közvetített szolgáltatásnak nem minősülő - szolgáltatásnak az ellenértéke is, amelyet az adóalany az általa értékesített új (a használatba vételi engedély jogerőre emelkedését megelőzően vagy azt követően első ízben értékesített) lakás előállításához a Ptk. szerinti, írásban megkötött vállalkozási szerződés alapján vesz igénybe. Az e pont szerinti értékkel az adóalany akkor csökkentheti nettó árbevételét, ha azzal a 36. pont szerint eladott áru beszerzése értékeként vagy a 37. pont szerint anyagköltségként, vagy 22. pont a) alpontja szerint jogdíjként nettó árbevételét nem csökkentette".

Az előzőekben ismertetett szabályozásból következik, hogy a 2001. előtt hatályos és az ezt követően hatályba lépő Htv. sem tekintette azonos fogalomnak a közvetített szolgáltatást és az alvállalkozói teljesítést. 2001 előtt a közvetített szolgáltatásokat - a jelenlegi szabályozással ellentétben - "alvállalkozói teljesítések értéke" címén lehetett elszámolni. A 2001. előtti szabályozás a "valamint" szóval különítette el egymástól a két fogalmat, és a közvetített szolgáltatás fogalmát

külön pontban határozta meg. A 2001-től hatályos Htv. már ugyanabban a törvényhelyben határozza meg a közvetített szolgáltatást és a Ptk-ra való utalással az alvállalkozói teljesítést, de nyilvánvalóan nem tekinti a két fogalmat azonosnak, mivel az "ide sorolandó" kifejezést továbbá azt az egyértelmű és kifejezett elhatárolást tartalmazza az alvállalkozói teljesítés kapcsán, hogy ez "a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó" kategória.

A felperes tehát alappal hivatkozott arra, hogy az alvállalkozói teljesítés nem a közvetített szolgáltatás egy fajtája, és arra is, hogy a közvetített szolgáltatás és alvállalkozói teljesítés fogalmát nem lehet összekeverni ezek értékével, illetve az elszámolásukra vonatkozó szabályozással. A Htv. 52.§-ának 40. pontja értelmében a közvetített szolgáltatás és az alvállalkozói teljesítés nem azonos fogalom, de a Htv. 39.§ (1) bekezdése értelmében mindkettő esetén csökkenthető az adóalap, mégpedig "közvetített szolgáltatások értéke" címén.

Az Sztv-vel azonos tartalmú közvetített szolgáltatás kritériuma, hogy az adóalany a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben úgy közvetítse, hogy a megrendelővel kötött szerződésből kitűnjön a közvetítés lehetősége, a számlából pedig a közvetítés ténye. A számlából akkor tűnik ki a szolgáltatás közvetítésének ténye, ha saját és közvetített szolgáltatásnyújtása esetén a számlán külön sorban szerepel a saját és a közvetített szolgáltatás. Az alvállalkozói teljesítés esetén azonban a közvetített szolgáltatásra vonatkozó számlázási követelményeket a perbeli jogvita eldöntése szempontjából hatályos Htv. 52.§ 40. pontja nem írja elő. Az alvállalkozói teljesítmény esetében továbbá az alvállalkozó által végzett munkát az adóalany a saját teljesítményéhez veszi igénybe, annak értéke beépül a saját teljesítményébe, illetve ennek részévé válik, így nem merülhet fel a változatlan formában történő továbbértékesítés sem. Az alvállalkozói teljesítésnek megfelelő vásárolt szolgáltatást tehát a Htv. 52.§ 40. pontja értelmében nem kell külön sorban szerepeltetni a kimenő számlában. A felperes ezért alappal hivatkozott arra, hogy alvállalkozói teljesítés esetén nem kell alkalmazni a közvetített szolgáltatásra előírt számlázási követelményeket, alvállalkozói teljesítés esetén a Htv. 52.§ 40. pontja 3. mondata szerinti törvényi szabályozás az irányadó, illetve e törvényhely utolsó mondata.

Rámutat a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy az előzőekben részletezett és jogszabály változással kapcsolatos álláspontját korábban már Kfv.V.35.114/2009/7. és Kfv.V.35.374/2008/8. számú határozatokban is kifejtette, az alperes és a megyei bíróság által hivatkozott KGD 2007.190. számon közzé tett döntés pedig nem a perbelivel azonos tényállásbeli és jogi megítélésű ügyben került meghozatalra, ennél fogva jelen ügy elbírálásánál, továbbá az elvi jelentőségű jogkérdésben való döntéshozatalnál nem lehetett irányadó. Utal egyben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy az eddig elé került ügyek többségében, így az alperes és a megyei bíróság által hivatkozottakban is az adózók közvetített szolgáltatásra alapítottan csökkentették az adóalapjukat, és az ezzel kapcsolatban hozott határozatok jogszerűsége vagy jogszerűtlensége tárgyában kellett a bíróságoknak döntenie. Jelen ügyben azonban a felperes a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó alvállalkozói teljesítések értékével csökkentette az adóalapját közvetített szolgáltatások értéke címén, és kifejezetten hangsúlyozta, hogy az alvállalkozói teljesítések könyvelésében, bizonylataiban, bevallásaiban nem közvetített szolgáltatásként szerepelnek, az ezzel kapcsolatos alperesi megállapítások tévesek, és az alperes a perben sem bizonyította, hogy a határozatokkal érintettek közül bármelyik is közvetített szolgáltatásnak minősülne. Nem merült fel tehát olyan körülmény, ami jogegységi eljárás lefolytatására alapot adhatott volna, a Legfelsőbb Bíróság azonban az ügy különös bonyolultsága és az eldöntendő jogkérdés elvi jelentősége miatt - a Pp. 11.§ (5) bekezdése szerint - öt hivatásos bíróból álló tanácsban járt el.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a jogvita

eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezések téves értelmezésén és alkalmazásán alapul, ezért azt, és a keresettel támadott közigazgatási határozatokat hatályon kívül helyezte, egyben az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte [Pp. 339.§ (1) bekezdése, továbbá Pp. 275.§ (4) bekezdése].

Az új eljárás lefolytatásának szükségességét az indokolja, hogy az adóhatóság - téves jogi álláspontja miatt - nem végezte el a felperes bizonylatainak, bevallásainak, analitikájának érdemi és olyan szempontból történő vizsgálatát, hogy fennállnak-e vagy sem az alvállalkozói teljesítés elszámolásának törvényi feltételei. Ezt az érdemi vizsgálatot az adóhatóságnak az új eljárás során a Legfelsőbb Bíróság ítéletében kifejtett jogértelmezés szerint kell elvégeznie.

A perköltségre vonatkozó ítéleti rendelkezés a Pp. 78.§ (1) bekezdésében, a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó pedig az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontjában és a 6/1986.(VI. 26.) IM rendelet 14.§-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2011. október 13.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő