Kfv.V.35.336/2009/5.szám

A Magyar Köztársaság Legfelsõbb Bírósága a dr. Major Judit ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Barta Katalin jogtanácsos által képviselt alperes ellen helyi iparűzési adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság által 2009. április 3. napján hozott 7.K.30.074/2009/7. számú ítélet ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 7.K.30.074/2009/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 14.700 (tizennégyezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes több biztosító társasággal határozatlan időre szóló együttműködési megállapodást kötött, amelyek a biztosítók termékeinek, szolgáltatásainak terjesztéséről, az alkusz, és a biztosító jogairól és kötelezettségeiről, a díjazás feltételeiről, az ügyrendi megállapodásról szóltak.
A felperes különböző társaságokkal és egyéni vállalkozókkal is kötött határozatlan időre szóló megbízási szerződéseket a biztosító társaságok ajánlatainak értékesítésére. E megbízási szerződések rögzítették, hogy a megbízottak munkájukat minden esetben a felperes irányításával végzik.
A felperes ez utóbbiak részükre kifizetett jutalékot közvetített szolgáltatásként számolta el, amellyel csökkentette az iparűzési adó alapját.

Az adóhatóság a felperesnél 2002-2006. évekre helyi iparűzési adónemben bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló vizsgálatot végzett.
A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban a felperes terhére 664.200 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet írt elő, kötelezte adóbírság megfizetésére, késedelmi pótlék felszámításától eltekintett.
A felperes fellebbezése alapján eljárt alperes a 3469-2/2008. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntését a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban: Htv.) 39.§ (1) bekezdésében, 52.§ 40.) pontjában, a polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 89.§-ában, a biztosítókról és a biztosítási tevékenységről szóló 2003. évi LX. törvény, valamint az annak hatályba lépését megelőzően érvényes 1995. évi XCVI. törvény (továbbiakban: Bit.) szabályaira alapította.
Az alperes határozatát azzal indokolta, hogy a biztosítás közvetítői tevékenységnél nem lehet beszélni eredménykötelemről, a vállalkozási szerződés pedig eredménykötelem. A felperes megrendelőjével és alvállalkozójával nem állt vállalkozási szerződéses kapcsolatban, a közvetített szolgáltatás három részt vevős kapcsolatot feltételez (megrendelő, vállalkozó, megbízott). A biztosítási konstrukciónál a megrendelő a biztosítást kötő fél, aki a felperesnél egyáltalán nem jelenik meg szerződő félként. A felperes számláiban közvetítői jutalék, jutalék, és biztosítás közvetítés szerepel. A jutalék azonban egyfajta teljesítménybér, és nem olyan szolgáltatás, amit változatlan formában közvetíteni lehetne. A felperes által csatolt szerződésekből és számlákból megállapíthatóan nincs olyan szolgáltatás, amely változatlan formában továbbszámlázottnak minősülhetne, és közvetített szolgáltatás jogcímén adóalap csökkentő tételként elfogadható lenne. A számlák egyébként is csak 2005. január hónaptól tartalmazzák a „közvetített szolgáltatást tartalmaz" megjegyzést, ami eleve kizárja az ezt megelőző időszaki elszámolhatóságot.
Az alperes hivatkozott arra is, hogy az elsőfokú adóhatóság a 2003. évi XCII. törvény 1.§ (7) bekezdésének megfelelően minősítette a gazdasági eseményeket.

A felperes a keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére 2005-2006. évre előírt 245.700 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, és az ehhez kapcsolódó adóbírság törlését kérte. Azzal érvelt, hogy az iparűzési adó alapját jogszerűen csökkentette a közvetített szolgáltatások ellenértékével. Az alperes tévesen állapította meg a jogügyletben szereplő feleket, és ezek minőségét, és arra hivatkozott, hogy a biztosító, a közte és az alvállalkozók között létrejött jogviszony megalapozta elszámolásának helyességét. Hivatkozott a Ptk. 389 § g) pontjára azzal, hogy jelen ügyben az eredmény a biztosítás közvetítése volt a biztosító felé. A közte és alvállalkozói közötti szerződés pedig tartalmazta mindazokat a feltételeket, amelyek lényegesek (szolgáltatás tárgya, díjazás összege, teljesítés). Kifejtette, hogy az alvállalkozó, a biztosító és közte létre jött hármas ügyletben a szolgáltatásért jár a díjazás, közöttük egy speciális eredménykötelem állt fenn. A szerződés valódi tartalma pedig nem a biztosítási jogviszony nyújtása, hanem a biztosítási jogviszonyt kötni szándékozók felkutatása, és ezen személyek biztosítók felé történő közvetítése volt. Jogi

álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa.tv.) 86.§ (1) bekezdésére is.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasított, jogi álláspontja a következő volt:
Az áfa-ra vonatkozó jogi szabályozás nem alkalmazható a helyi iparűzési adóra. Adóalapot csökkentő tétel elszámolásra csak akkor kerülhet sor, ha a számlázott szolgáltatás megfelel a Htv. 52.§ 40) pontjában rögzített közvetített szolgáltatásra vonatkozó törvényi követelményeknek. A perbeli esetben azonban a felperes és a biztosítók között létre jött szerződésekből nem derül ki a közvetítés lehetősége. Egyetlenegy szó sem esik arról, hogy a felperes tevékenységéhez saját erőforráson kívül ügynököket kíván igénybe venni, és azt változatlan formában, de nem változatlan áron a biztosító felé kívánja továbbértékesíteni.
A felperes és a megbízottjai közötti szerződésből kitűnően a megbízottak tevékenysége egyfajta piackutató tevékenységnek minősíthető, mely a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3.§ (7) bekezdés 1) pontja szerinti igénybe vett szolgáltatásnak minősül. A Bit. szabályai értelmében az alkusz a biztosítási szerződés megkötését készíti elő, tevékenysége kiterjedhet a megbízó képviseletében a szerződés megkötésére, a megbízó igényeinek érvényesítésében történő közreműködésre. Ebben a szerződési konstrukcióban azonban a megbízó a potenciális ügyfél. A felperes által biztosítókkal megkötött szerződésekből megállapíthatóan a felperes jutaléka a biztosítási díj megérkezésekor vált esedékessé, és elszámolására havi rendszerességgel került sor, ezért a jutalék teljes összegéhez előbb a felperes jutott hozzá, és az általa igénybe vett megbízottakkal csak később, a jutalék átvételét követően számolhatott el. Ebből pedig az következik, hogy a felperes által biztosítók felé kiállított számlák nem tartalmazhattak megbízottak felé történő kifizetéseket, semmilyen értéket nem számlázhattak tovább, mivel a felperes részéről ekkor a megbízottak felé még nem került sor kifizetésre. A felperes ezért alaptalanul hivatkozott arra, hogy az általa adóalap csökkentőként érvényesített elszámolás megfelelt volna a közvetített szolgáltatás feltételeinek.

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. 50.§ 40.) pontjában foglaltaknak. Hivatkozott arra is, hogy a biztosítók felé

általa kiállított számlák tartalmazták azokat a tételeket is, amelyeket a biztosítók jóváírásait követően ő fizetett ki megbízottai felé.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275.§ (1) bekezdése, BH.2002.29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az iratellenes, hiányos, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél jogi álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A felperesi érveléssel ellentétben az ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés nem állapítható meg, az ugyanis teljes körűen és az iratokkal egyezően rögzíti a szerződések tartalmát.

A Htv. 52.§ 40) pontja szerint a közvetített szolgáltatás 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 Ptk. 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.

Az előzőekben ismertetettekből következik, hogy a közvetített

szolgáltatásnak, illetve elszámolhatóságának konjunktív feltételei vannak (a szerződésből ki kell tűnnie a közvetítés lehetőségének, a számlákból megállapíthatónak kell lennie a közvetítés tényének, és a közvetítésnek változatlan formában kell végbemennie).

Osztja a Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság jogi álláspontját a tekintetben, hogy a felperes által kötött szerződések nem eredménykötelmek, így nem minősülhetnek vállalkozási szerződésnek, és a tekintetben is, hogy a felperes és megbízottai között létre jött tevékenység egyfajta piackutató tevékenység volt.

A biztosító társaságok az alkusz és az ügynök eredményes munkáját jutalékkal honorálták és jutalékot fizetett az alkusz is megbízottainak a megkötött szerződésekben rögzített feltételek alapján. A szerződésekben rögzítésre került, hogy a jutalék kifizetésére milyen biztosítás kötése alapján hány százalékban és mikor kerülhet sor.

A felperes által számlázott és kifizetett, közvetített szolgáltatásként figyelembe vett összeg a megkötött biztosítások után járó, annak meghatározott része alapján százalékban előírt juttatás, tehát nem egy szolgáltatás, amit változatlan formában lehetett vagy lehetett volna közvetíteni. A végzett szolgáltatás után az előzetes megállapodás alapján kifizetett díj pl. egy meghiúsult szerződés esetén visszaírásra kellett hogy kerüljön. (Közvetített szolgáltatás esetén egy kiszámlázott tétel visszaszámlázása nem értelmezhető)

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapított meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pernyertes alperes ellenkérelmet nem terjesztett elő, az ügyben tárgyalás tartására nem került sor, így az alperes javára felszámítható perköltség nem merült fel.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. február 18.

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