

ALKOTMANYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	V/ 00481 - 0 / 2021
Érkezett:	2021 MARCH 01.
Példány:	3
Melléklet:	db 4

Elektronikusan aláírta:
Dr. Székely Péter Henrik

Székely

bíróság
okon eljáró Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján
ztelt Alkotmánybíróság!

Győri Fővárosi Bíróság	
Érkezési mód: személyesen / levelezéssel küldve / postai úton / elektronikus úton	
Érkezett:	2021.02.18
Az ügyirat száma:	26.27.515/2019
Példány:	Mell:
db	db

az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 27. § alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjesztem elő.

Kérem a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hozott 2.K.27.515/2019/7. sz. ítélet és a Kúria mint felülvizsgálati bíróság által hozott Kfv.I.35.697/2019/10. sz. ítélet, valamint a NAV Komárom-Esztergom megyei Adó és Vámigazgatósága 4312391567 iktatószámú határozatának és a NAV Fellebbviteli Igazgatósága 2234380193 iktatószámú határozatának alaptörvény-ellenességét, és az Abtv. 43. §-ának megfelelően azokat semmisítse meg.

Kérelmem indokolásaként az alábbiakat adom elő:

1. Az indítvány benyújtásának törvényi és formai követelményei

a) A pertörténet és a tényállás rövid ismertetése

A NAV Komárom-Esztergom megyei Adó és Vámigazgatósága (Megyei NAV) 2018. június 5-e és szeptember 29-e között tartott általános adóellenőrzést a [REDACTED] (Adózó). Az adóellenőrzés a 2018. szeptember 29-én kelt 2237411535 iktatószámú Jegyzőkönyvvel zárult.

A Jegyzőkönyvre az Adózó 2018 októberében észrevételt tett, melynek nyomán a Megyei NAV az ellenőrzést folytatta és 2018. november 23-án kelt 2239446032 iktatószámú Kiegészítő Jegyzőkönyvvel zárta. Az Adózó 2018 decemberében észrevételt tett a Kiegészítő Jegyzőkönyvre.

A Megyei NAV 2019. január 14-én kelt 4312391567 iktatószámú I. f. Határozatával (I. f. Határozat) utólagos adómegállapítást tett, amely ellen az Adózó Fellebbezést jelentett be, amelyet a NAV Fellebbviteli Igazgatósága (NAV FI) 2019. április 17-én kelt 2234380193 iktatószámú II. f. Határozattal (II. f. Határozat) elutasított.

A jogerős II. f. Határozat ellen az Adózó bírósági felülvizsgálatot kezdeményezett a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnál (KMB) a 2019. május 20-án kelt keresetlevéllel, melynek alapján a KMB tárgyalást tartott, majd 2019. október 24-én kelt 2.K.27.515/2019/7. sz. ítéletével (Ítélet) a keresetnek részben helyt adott, e részben a II. f. és az I. f. Határozatot megsemmisítette és új adóigazgatási eljárást rendelt el, ezenfelül a keresetlevelet elutasította.

Az ítélet keresetlevelet elutasító része ellen az Adózó 2019. november 20-án felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához, amelyet a Kúria 2020. november 12-én megtartott tárgyalásán Kfv.I.35.697/2019/10. sz. ítéletével (Fv. Ítélet) elutasított.

A pertörténet röviden az alábbiakban foglalható össze:

A Megyei NAV az általános adóvizsgálat lezárását követően az Adózó innovációs járulék alapjának (továbbiakban: Adóalap) a Htv. 52.§ 32. pontja alapján történő csökkentését teljes egészében jogellenesnek minősítette. Az Adózó észrevételére a Megyei NAV az I. f. Határozatban elismerte az Adóalap-csökkentés lehetőségét, egyes alvállalkozói teljesítéseknél elfogadta az Adóalap-csökkentés alkalmazását, más alvállalkozói teljesítések esetében viszont továbbra is fenntartotta elutasító álláspontját. A Felperes fellebbezése nyomán az Alperes a megelőző eljárást felülvizsgálta, s az I. f. Határozatot teljes egészében helybenhagyta.

Jelen indítvány tárgya kizárólag az anyavállalat által nyújtott szolgáltatások és a munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződés, valamint a „továbbadottság”, s ez utóbbi körülmény bizonyítottságának megítélése, mert egyéb tekintetben az I. f. Ítélet a kifogásolt adóhatósági határozatokat megsemmisítette és új eljárást rendelt el.

I. Anyavállalati szolgáltatások

Az adóhatósági álláspont szerint ezeknek a teljesítéseknek az értéke nem fogadható el alvállalkozói teljesítésként, mert „[REDACTED] anyavállalata az, amelyik a saját és leányvállalatai körében megszervezi a technológiai fejlesztéseknek, menedzsment, marketing és információs szolgáltatásoknak a megteremtését és azokat az anyavállalattal kötött *átfogó keretszerződés keretei között* (kiemelés tőlem: dr. Székely Péter) biztosítja, az ezekkel kapcsolatban felmerült költségek tehát az anyavállalat áterhelése a leányvállalatok felé. Mindezek alapján helytállóan állapította meg az elsőfokú adóhatóság, hogy az anyavállalat semmiképpen sem lehet a bérgyártási folyamat alvállalkozója, sokkal inkább irányítója, koordinátora.”

(II.f. Határozat 12. oldal)

„Az anyavállalattal kötött szerződés, mely a gyártási folyamatra vonatkozó technológia-fejlesztési, informatikai, marketing és pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozik valóban része a transzferár dokumentációnak (kiemelés tőlem: dr. Székely Péter), hiszen az anyavállalat által működtetett leányvállalat működésének az alapjait, működését határozza meg, de ettől még az anyavállalat nem lesz egy bérgyártási folyamat alvállalkozója, hiszen az anyavállalat a gyártási folyamatok irányítója, koordinátora.” (I.f. Határozat 14. oldal)

A fentiekből jól látható, hogy *az adóhatóságok is elismerték, hogy a gyártási folyamatra vonatkozó* elsősorban technológiai-fejlesztési és egyéb szolgáltatások az anyavállalattal kötött átfogó keretszerződés alapján teljesülnek. Kizárólag azért nem fogadta el ezeket alvállalkozói teljesítésnek, mert megítélése szerint az anyavállalat a gyártási folyamatok irányítója, koordinátora. Ezt a körülményt támadtuk a keresetlevélben tulajdonképpen eredményesen. Ezt a megkülönböztetést a KMB sem fogadta el, de az említett keretszerződést know-how szerződésnek minősítette. Az indokolást a felülvizsgálati kérelmünkben részletesen vitattuk, rámutattunk alaptalanságára, ennek ellenére a Kúria nem foglalkozott az anyavállalattal kötött keretszerződés polgári jog szerinti minősítésével.

(I. f. Ítélet Indokolás 10. és köv. oldal, felülvizsgálati kérelem 6. oldal, Fv. Ítélet 37. pont)

A Kúria a fent jelzett Fv. Ítélet indokolásának 37. pontjában a következőket írja:

„A Kúria az ellenőrzési jegyzőkönyv 4. számú mellékleteként csatolt szakértői jelentés és a felperes képviselőjének nyilatkozata alapján megállapította: a felperes által az anyavállalattal kötött megállapodás nem minősül a Ptk. szerinti vállalkozási szerződésnek. A vállalkozási szerződéses jogviszonyok eredménykötelmek, tehát – amint a Ptk. 6:238. §-a nevesíti – azoknak a szerződésben meghatározott eredmény, mű megvalósítására kell irányulniuk. Ez azonban az anyavállalattal kötött szerződés tekintetében nem áll fenn. Az anyavállalat által a leányvállalatának, többek között a felperesnek nyújtott tanácsadás és fejlesztés nem konkrét termékek gyártásához kapcsolódik, hanem azt általában a felperes működéséhez, technológiájának fejlesztéséhez, management, marketing és információs szolgáltatásainak megteremtéséhez nyújtja, e tevékenységek ellátása közül egyik esetben sem volt megállapítható, hogy az egy meghatározott konkrét mű létrehozását szolgálta volna, önmagában az, hogy egy tevékenységet el kell végezni, nem keletkeztet eredménykötelet.”

Az indokolás tehát az Adózó álláspontját alátámasztani kívánó szakértői véleményt és az Adózói álláspontot védő jogi képviselő által előadottakat tartja bizonyítéknak arra, hogy az Adózó álláspontja alaptalan. Mégpedig azért, mert az anyavállalat konkrét szolgáltatásokat nyújt – miként azt az Adóhivatalok is elismerik – és nem „konkrét művet” állítanak elő. Elsősorban leszögeznék, hogy mind a szakvélemény, mind a jogi képviselői előadás azt kívánta láthatóvá tenni, hogy a leányvállalat Adózó csak akkor kap [REDACTED] megrendeléseket, ha megfelel egy szigorú minősítési rendszernek. Ehhez szükséges az anyavállalattal kötött keretszerződés, amely biztosítja a leányvállalat adózónak, hogy ilyen követelményeknek megfeleljen. Álláspontunk szerint ez már önmagában eredmény, amely konkrét [REDACTED] beszállítói szerződések teljesítésére teszi alkalmassá az Adózót. Az anyavállalattal kötött szerződés azonban csak keretszerződés, nem tartalmaz konkrét kötelezettségvállalásokat. **Ennek keretei között nyújt az anyavállalat konkrét szolgáltatásokat, mégpedig konkrét alkatrész-megrendelésekhez kapcsolódóan. A konkrét dokumentumok az adóvizsgálat során be lettek adva az adóhatósághoz.** Az adóhatóságok ezzel nem foglalkoztak, mert a két vállalat viszonyában látták a problémát. A bíróságok viszont azért nem értékelhették, mert az adóhatóság semmilyen megállapítást nem tett azok tartalmával kapcsolatban.

Ez a sajátos érvelés egyben azt is jelenti, hogy minden szakmai szolgáltatás fogalmilag ki van zárva a vállalkozási szerződések köréből. Itt hivatkoznánk a Kfv.V.35.238/2009/11.számú Kúria döntvényre, mely szerint: „Az elsőfokú bíróság ítéletében ismertette a Legfelsőbb Bíróság BH 1996. 363. számú eseti döntését is, amely szerint az utak tisztítása „nem csupán egy meghatározott tevékenység kifejtése, hanem a tevékenységgel elérhető, meghatározott eredmény létrehozása”. A jogerős elsőfokú ítélet helytállóan tartalmazza, hogy a takarítás, tisztítás eredményeként a tevékenység tárgya tiszta lesz.”” A mi esetünkben sem egy feladat ellátása a szolgáltatás tárgya, hanem minden esetben konkrét mutatókhoz kötődő, számon kérhető eredmény.

Az új Ptk. 6:238. §-a szerint: [Vállalkozási szerződés]

Vállalkozási szerződés alapján a vállalkozó tevékenységgel elérhető eredmény (a továbbiakban: mű) megvalósítására, a megrendelő annak átvételére és a vállalkozói díj megfizetésére köteles. Maga a törvény sem kívánja meg „konkrét mű” létrehozását, hanem vállalkozó tevékenységgel elérhető eredményét. A „mű” csak mint továbbiakban alkalmazandó összegző kifejezésként szerepel, nem része a törvényi definíciónak.

Végképp érthetetlen az anyavállalattal kötött keretszerződés meg nem léteének kérdése. **A szerződés az I. f. Határozat fentebb idézett és kiemelt része szerint része volt a transzfer-árdokumentációnak.** Azt a körülményt, hogy a Jegyzőkönyvhöz külön nem lett csatolva, annak tudtuk be, hogy az adóhatóság nem a szerződés tartalmában látott problémát, hanem a két szerződő fél kapcsolatában. A tárgyaláson a bíró a közigazgatási és a bírósági iratokat ismertette, nyilván nem kerülhetett sor az adóellenőrzés minden egyes dokumentumának ismertetésére. Így az ellenőrzési

jegyzőkönyv mellékletei, az összes vizsgált dokumentum sem kerültek egyenként ismertetésre. A KMB – a tárgyalási jegyzőkönyv tanúsága szerint – nem jelezte a feleknek, hogy nem áll rendelkezésére a szerződés, így az Adózó jogi képviselője azt értelemszerűen nem tudta ismételten becsatolni. A felülvizsgálati eljárásban pedig nem lehetséges sem bizonyítás felvétele, sem bizonyíték becsatolása (Kpt. 120.§ (5) bekezdés)

Mindezen körülmények mellett súlyosan megalapozatlan mindkét ítéletnek az anyavállalattal kötött szerződésre vonatkozó megállapítása. Azontúl, hogy a bíróságok - az Adózó önhibáján kívül - a tényleges dokumentum ismerete nélkül állapítottak meg tényállást és hoztak döntést, az Adózótól elvonta annak a lehetőségét is, hogy az adóellenőrzés során konkrét szolgáltatásokra nézve is bizonyítsa álláspontja megalapozottságát, ha azokkal kapcsolatban konkrét kifogás merült volna fel. De ilyen az adóellenőrzés során fel sem merült. **Az Adózó az I. f. Ítélet kézhezvételekor szembesült azzal, hogy a szerződést a KMB nem is ismerte.**

A bíróságok felróják, hogy az Adózó nem bizonyította, hogy az egyes szolgáltatások miként kapcsolódnak konkrét alkatrész-megrendeléshez. A Kpt. 79. §-a szerint: [Bizonyítási kötelezettség] (1) Ha a megelőző eljárás hivatalból indult, és a fél az abban megállapított tényállás megalapozatlanságát, hiányosságát vagy iratellenességét valószínűsíti, a bíróság a közigazgatási szervet a tényállás valóságának bizonyítására kötelezi. Az KMB ítéletének egy részében ezt helyesen alkalmazta, s az adóhatósági határozatok megsemmisítése mellett új adóigazgatási eljárás lefolytatását rendelte el. Ugyanígy kellett volna eljárnia az anyavállalati szolgáltatások, a munkaerő-kölcsönzés és a továbbadottság kérdésében is.

A fentiek után látható, hogy az Adózónak módjában sem állt ennek bemutatása, az adóigazgatási eljárásban ugyanis az adóhatóságok részéről ilyen igény fel sem merült. Az Adózó már az adóellenőrzés során felajánlotta közreműködését e körülmény tisztázásában, ha az adóhatóság bármilyen konkrét kifogást emel ezzel kapcsolatban. Idézzük az adóellenőrzés Kiegészítő jegyzőkönyvéhez tett észrevételünket:

”Kiemelkedően fontosnak tartjuk, hogy a helyi adókról szóló 1990. évi C. tv. módosításáról szóló 1992. évi LXXVI tv. miniszteri indokolása szerint a jogalkotó az ipari kooperációs viszonyok általánossá válása okán vezeti be az alvállalkozói teljesítések értékének az adóalapból történő levonhatóságát. A jogalkotónak határozott szándéka volt, hogy a beinduló ipari beruházásokban az ipari kooperáció széleskörűen érvényre jusson, a nagy iparvállalatok ne törekedjenek arra, hogy mindent saját vállalatukon belül állítsanak elő. Bővüljön a kis- és közepes magyar vállalkozások beszállítói potenciálja. Az alvállalkozói teljesítmények megszorító, korlátozó értelmezése ezért a jogalkotó eredeti céljával ellentétes, ami a Magyarország Alaptörvényének 28. cikke szerint jogellenes.

A problémakör megvilágításához mindenekelőtt idéznénk a Kúria 2443/2011. számú közigazgatási elvi határozatát:

„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.”

Többszöri módosítást követően mára az alvállalkozói teljesítés önálló adóalap-csökkentő jogcím lett, amely a többi hasonló jogcímmel egyenértékű, azokkal azonos súlyú levonási lehetőséget jelent. 2011- ben még szükséges volt annak bírósági úton történő kijelentése, hogy a közvetített szolgáltatásokra vonatkozó számviteli előírások az alvállalkozói teljesítésekre semmilyen formában sem alkalmazhatók. Ma ez még inkább igaz, az önálló szabályozás okán. Éppen ezért kizárólag a Htv. adott pontjában meghatározott feltételek kérhetők számon az adózón, mivel az alvállalkozói teljesítésre a Sztv. semmilyen speciális szabályt nem tartalmaz.

A 2000. évi C. törvény (Sztv) 3.§ (7) bekezdés 1. sorolja fel az igénybe vett szolgáltatásokat:
„(7) E törvény alkalmazásában

1. igénybe vett szolgáltatás: minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás közé; különösen az utazásszervezés, a szállítás-rakodás, a raktározás, a csomagolás, a kölcsönzés, a bérlet, a bér munka, az eszközök karbantartása, a postai és távközlési szolgáltatás, a mosás és vegytisztítás, a bizományi tevékenység, az ügyletszerzés, az oktatás és továbbképzés, a hirdetés, a reklám és propaganda, a piackutatás, a könyvkiadás, a lapkiadás, a szállodai szolgáltatás, a vendéglátás, a kutatás és kísérleti fejlesztés, a tervezés és lebonyolítás, a könyvvizsgálat, a könyvviteli szolgáltatás;”

Ezen szolgáltatások közt szerepelnek azok a tevékenységek, amelyeket a Htv. szerint alvállalkozói teljesítményként figyelembe lehet venni. Minden konkrét szerződést műszaki szakember, adószakértő és jogász közösen vizsgált meg és értékelte abból a szempontból, hogy az adott szerződés megfelel-e a Ptk. szerinti vállalkozási szerződés követelményeinek, meghatározó-e bennük a vállalkozási elem, továbbá a szerződés szerint nyújtott szolgáltatás a ■■■ megrendelői részére nyújtott saját szolgáltatásába beépül-e, ahhoz közvetlenül kapcsolódó – különös tekintettel a konkrét technológiai folyamatokra.

Az alvállalkozói teljesítésnek eszerint két esete van: az első, a gyakorlatban általános esetben az adózó saját teljesítményéhez veszi igénybe az alvállalkozói teljesítményt. Hangsúlyozzuk, a Kúria még csak nem is a polgári jogi dogmatikában bevett 'szolgáltatás' terminus technicust használja, hanem a kifejezetten reálfolyamatokra utaló 'teljesítmény' kifejezést. Mindaz a külső teljesítmény, ami ahhoz szükséges, hogy az adózó saját megrendelője irányában teljesítményét szerződésszerűen át tudja adni, az adózó teljesítményébe szükségszerűen beépül és annak értéke – tehát nem a teljesítmény maga – alvállalkozói teljesítésként az adóalapból levonható. A vállalkozási konstrukció miatt szükséges a teljesítés kifejezés használata, ami azt a munkával elérhető eredményt takarja, ami a vállalkozási szerződésben a szolgáltató szolgáltatásának lényege. A beépülés szóhasználat arra utal, hogy az alvállalkozói teljesítmény az adózó teljesítményében nem ismerhető fel, nem feltétlenül látható. Ez a szakmai szolgáltatások döntő többségénél így van. Az esetek kisebb, második részében nem történik beépülés az adózói teljesítménybe, de az alvállalkozói teljesítmény az adózói teljesítmény részévé válik.

Álláspontunk szerint a T. Adóhatóság jogszabályi felhatalmazás nélkül utasítja el az adózó teljesítményébe egyébként vitathatatlanul beépülő alvállalkozói teljesítmények adóalap-csökkentő tételként történő elismerését. Hogy elősegítsük a T. Adóhatóság részére a ■■■■-nél megvalósuló

technológiai folyamatokat, most tételesen adjuk elő, hogy egyes teljesítmények miért és miképpen épülnek be az adózó teljesítményébe. Mindenekelőtt arra a korábbi észrevételünkre utalnánk, melyet a T. Adóhatóság is elfogadott, s amelyben leírtuk, hogy az adózó vonatkozásában a megrendelőivel létrejövő vállalkozási szerződéses kapcsolat akkor jön létre, amikor a megrendelő az adózót a [REDAKT] vállalatok beszállítási rendszerében, egy adott alkatrész bér munkájában történő előállítására kinevezi. A feleket innentől kezdve vállalkozási szerződés köti össze, s az annak keretei között adott konkrét megrendelések teljesítésével ez hosszú, évekig tartó ipari kooperációs folyamatot indít el. (Kiemelés tőlem: dr. Székely Péter)

Fejlesztés, tanácsadás

Az adott alkatrész bér munkájában történő előállítására adott kinevezés előfeltétele, hogy az adózó a [REDAKT] beszállítási rendszerének része legyen, s a vállalkozási szerződés teljesülésének ideje alatt az is maradjon. Ennek érdekében [REDAKT] anyavállalatával keretszerződést kötött, amelynek keretei között megrendeli azokat a konkrét, munkával elérhető teljesítésekre vonatkozó szolgáltatásokat – döntő részben technológia-fejlesztési, kisebb részben informatikai, marketing, pénzügyi, stb. szolgáltatásokat – amelyek beépülnek a saját megrendelője részére nyújtott szolgáltatásokba, mivel azok nélkül az adózó nem tudná a megrendeléseket szerződésszerűen teljesíteni. Mivel a [REDAKT] kizárólag a [REDAKT] beszállítási rendszerben kap bér munkamegrendeléseket, fel sem merülhet, hogy valamely anyavállalati szolgáltatás más árbevételhez kapcsolódhatna, mert nincs ilyen árbevétel.

Összefoglalva:

Egy iparvállalat általános esetben azért fejleszt, vagy vesz igénybe fejlesztési szolgáltatást, hogy saját termékei megállják a versenyt a konkurens cégek termékeivel szemben. A [REDAKT] esetében mivel bér gyártást végez, a megrendelő gyártmányához, konkrét igényeihez kell gyártástechnológiát kifejlesztenie. (Kiemelés tőlem: dr. Székely Péter)

A [REDAKT] zeket az anyavállalati szolgáltatásokat transzfer árképzési beszámolójában részletesen leírta, indokolta, a T. Adóhatóság rendelkezésére bocsátotta, s azokat a T. Adóhatóság nem kifogásolta.””

Mint látható, az adóhivatali határozatokban konkrét kifogás nem is található. Az Adóhatóság arra alapozza álláspontját, hogy az Adózónak minden egyes alvállalkozói teljesítést egy konkrétan meghatározott, az Adózó által felvállalt eseti megrendeléshez kell kapcsolódni. Amennyiben egy adott adózó többféle szolgáltatást nyújt megrendelőknél, amelyek esetében konkrétan kell vizsgálni kell, hogy egy alvállalkozói teljesítés egy vállalkozási szerződés alapján nyújtott adózói szolgáltatáshoz kapcsolódik-e, akkor indokolt lehet. De ebben az esetben ezt csak konkrétan, az egyes szolgáltatások tekintetében lehet tényállásszerűen tisztázni.

Munkaerő-kölcsönzés

A munkaerő-kölcsönzést illetően a felek közötti jogvita tárgya a munkaerő-kölcsönzési szolgáltatásra irányuló szerződés polgári jogi minősítése volt.

A Kúria végső döntése a következő volt:

”
[40] A Kúria megállapította: az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg az Art. 2. §-ában foglalt tartalom szerinti minősítés elve alapján, hogy a munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződések nem minősülnek vállalkozási szerződésnek, ezért a Htv. 52. § 32. pontjában az alvállalkozói teljesítés tekintetében támasztott feltételek ezek tekintetében nem valósulnak meg. A szerződések

valódi tartalma szerint minősíti. Ezért a szerződés elnevezésének nincs jelentősége, a valódisági klauzula az irányadó. A probléma alapkérdése az, hogy a munkajogi szabályozás alatt álló munkaerő-kölcsönzésnek polgári jogi szerződés keretében történő szolgáltatása a polgári jog szempontjából eredménykötelemnek tekinthető-e avagy sem? Ha ugyanis eredménykötelem, akkor vállalkozási szerződés, ha a szerződés teljesítése nem eredményhez kötött, akkor megbízási szerződés. Ez esetben nyilvánvaló, hogy eredménykötelemről, ennek következtében vállalkozási szerződésről van szó.

A Felperes a [REDACTED]-vel kötött munkaerő-kölcsönzési keretszerződést 2014. június 18-án, mely a vizsgált időszakban is hatályban volt. A keretszerződés 4./ pontja szerint: „Jelen szerződés keretszerződés – amely a felek együttműködésének feltételeit szabályozza konkrét megrendelések eseteire. A Kölcsönző munkavállalók létszáma – a Kölcsönvevő igényeitől és a Kölcsönbeadó lehetőségeitől függ. A Kölcsönvevő konkrét igényeit lehetőség szerint a munka megkezdése előtt 5 munkanappal, eseti megrendelőn, írásban (faxon, vagy e-mailen) jelzi a Kölcsönbeadó felé. A kölcsönvevő az eseti megrendelők elküldésével egyidejűleg a Kölcsönbeadó rendelkezésére bocsátja az adott megrendelésre vonatkozó – a jelen keretszerződés mellékletét képező - „Tájékoztató”-t. Az eseti megrendeléseket a Kölcsönbeadó köteles írásban (faxon vagy e-mailben) lehetőség szerint a munka megkezdése előtt legalább 3 munkanappal visszaigazolni, hogy részben vagy egészben tudja-e teljesíteni a feladatot.” A szerződés e pontjából egyértelműen kiderül, hogy nem eredménytől független a [REDACTED] munkaerő-kölcsönző szolgáltatása, hanem eseti megrendelésekben minden esetben konkrétan meghatározásra kerül a szolgáltatása, melynek teljesítése esetén, az eredményhez igazodóan részesül díjazásban. A szerződés 8. pontja pontosan meghatározza az ellenszolgáltatás meghatározásának módját, mely szerint a [REDACTED] [REDACTED] egyösszegű átalánydíjban részesül a munkaerő-kölcsönzés költségein felül munkavállalónként. Az eseti megrendelések alapján eseti, konkrét szerződések jönnek létre, amelyek fent részletezett tartalma alapján kétségtelenül vállalkozási szerződések.

Ez egyben a fentebb hivatkozott adóhatósági álláspont cáfolata is, hiszen kézzel foghatóvá teszi, hogy a konkrét eseti megrendelések alapján, nem egy adott feladathoz kapcsolódó meg nem határozott létszámú munkaóra, hanem kifejezetten meghatározott munkavállalói létszám – mint eredmény! – kölcsönzésére irányul a megrendelés és a ténylegesen teljesített munkaórákhoz igazodik az ellenszolgáltatás. Az eredményalapú megközelítés tehát mind a szolgáltatásban, mind az ellenszolgáltatásban bizonyított.

Ezen túlmenően hivatkoztunk csak arra, hogy a polgári jogi szerződés minősítésétől függetlenül a vállalkozási elem megléte önmagában is alapot adhat az alvállalkozói teljesítés megállapítására. A fent kifejtettek jól mutatják, hogy esetünkben a szolgáltatás-ellenszolgáltatás meghatározása kizárólagosan eredményhez kötött. A munkaerő-kölcsönzés valóban nem őrző-védő szolgáltatás. De a szolgáltatások tartalmát nézve a két szolgáltatás igencsak közel áll egymáshoz, mivel a őrző-védő szolgáltatás keretében döntő részben biztonsági őrköt kölcsönöznek, akik tényleges munkájukat a szolgáltatást igénybe vevőnél, annak felügyelete alatt, instrukciói szerint végzik. A hivatkozott elvi közigazgatási határozat ugyan az őrző-védő szolgáltatást tárgyalja, de éppen elvi jellegéből következik, hogy más nagymértékű hasonlóságot mutató esetre is irányadó, mivel az őrző-védő szolgáltatás éppen olyan szakmai szolgáltatás, mint bármi más. A vállalkozási elem nem magában az őrző-védő szolgáltatásban, hanem a polgári jogi felek kapcsolatában, jogviszonyában van.”

Itt tisztelettel hivatkoznánk a Legfelsőbb Bíróság már fentebb is hivatkozott eseti döntésére: „Az elsőfokú bíróság ítéletében ismertette a Legfelsőbb Bíróság BH 1996. 363. számú eseti döntését is, amely szerint az utak tisztítása „nem csupán egy meghatározott tevékenység kifejtése, hanem a tevékenységgel elérhető, meghatározott eredmény létrehozása”. A jogerős elsőfokú ítélet

helytállóan tartalmazza, hogy a takarítás, tisztítás eredményeként a tevékenység tárgya tiszta lesz.”” Kfv.V.35.238/2009/11.

Mindezekre tekintettel a hatóságok álláspontját az írott joggal, a jogelmélettel és a polgári joggyakorlattal ellentétesnek tartjuk, amelynek a részletes, az ügy tényállásához igazodó indokát sem adják. Az Adózó következetesen képviselt álláspontjának figyelmen kívül hagyását semmivel sem indokolták.

A továbbadottság kérdése

A Htv.-nak az irányadó 52. §-a szerint: E törvény alkalmazásában:

32. alvállalkozói teljesítések értéke: az adóalany által továbbadott (számlázott) olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv (Ptk.) szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll.

Összes beadványunkban tisztelettel felhívtuk az eljáró hatóságok figyelmét, hogy ne követeljenek meg a korábbi Htv-ben szabályozott „továbbszámlázott” definícióhoz kapcsolódó számlaszintű időrendi kapcsolatot. Ehelyett az adóhatóság most már minden egyes konkrét alvállalkozói teljesítésnél bizonyítottan kívánja látni, hogy az mely, a vállalkozó által nyújtott konkrét szolgáltatáshoz kapcsolódik, s mekkora értékben. Ezek a megszorító értelmezések a törvény szó szerinti szövegéből nem következnek, nem adnak hozzá alapot.

Esetünkben nem vitatott tény, hogy az Adózó árbevétele kizárólag [REDACTED] bérgyártásból származik. Saját terméke nincs, ilyet nem állít elő. Ezt a körülményt az adóellenőrzés dokumentumai alátámasztják. Ugyanakkor a beszállítói keretszerződések alapján az Adózó folyamatosan végzi bérgyártási tevékenységét, a megrendelők konkrét megrendeléseinek szerint. Ez a just in time rendszerű gyártás követelményéből ered, melyből következően egy szerződéshez nem csak egyetlen megrendelés kapcsolódik, hanem egészen rövid – akár heti – időközökben újabb és újabb megrendelést kap az Adózó, amelyet akár napi többszöri leszállítással kell teljesítenie. Álláspontunk szerint, ha az Adózó kellően igazolja az egyes alvállalkozók igénybevételeének szükségességét saját megrendelője részére nyújtott szolgáltatása teljesítéséhez, akkor teljesíti a Htv. hivatkozott értelmező rendelkezésében írtakat. Úgyis nyilvánvaló, hogy egy adott alvállalkozó nem csak egy szerződés teljesítéséhez kapcsolódóan lehet alvállalkozó, hanem többhöz is. Semmilyen jog sem támaszt olyan elvárást, hogy minden egyes közreműködői viszonyához külön-külön szerződést kelljen kötnie. Ilyennek értelme és célja lenne.

Az Adózó álláspontjának összegzéséhez idézzük a Kúriához benyújtott Felülvizsgálati kérelmünk ide vonatkozó részét. **Már itt leszögezzük, hogy a Kúria a továbbadottságra vonatkozó elutasítással kapcsolatos kifogásainkra, részletesen kifejtett álláspontunkra semmilyen választ sem adott.**

””3./ Az 1./ és 2./ ponthoz kapcsolódóan a „továbbadottság” feltételének értelmezése.

Az alvállalkozó, mint fogalom a Ptk.-ból teljes eltűnt, helyébe az általános közreműködés lépett. Az alvállalkozó olyan közreműködő, aki vállalkozási szerződés alapján szolgáltat és akinek szolgáltat, az is vállalkozási szerződés alapján szolgáltat saját megrendelőjének. További differencia specifica, hogy a jogosult a közreműködő szolgáltatását avégett veszi igénybe, hogy saját megrendelője részére vállalt szerződéses szolgáltatásának kompletten eleget tudjon tenni. Ez egy kooperációs

viszonyt jelent, mert a közreműködő által nyújtott szolgáltatást a jogalanya maga is el tudná végezni, de ehelyett külső segítséget vesz igénybe (outsourcing), mert ez mind gazdaságossági, mind szakszerűségi okokból célszerűbb.

A Kúria 2443/2011. számú közigazgatási elvi határozatának egyik következménye volt, hogy a jogalkotó maga is megváltoztatta a Htv.-t és beillesztette az Értelmező rendelkezések közé az alvállalkozói teljesítés értékét szabályozó 32. pontot, ezzel teljesen szétválasztja és elkülöníti a közvetített szolgáltatás és az alvállalkozói teljesítés esetkörét. Az alvállalkozói teljesítés tekintetében a továbbszámlázottság helyett a továbbadottság a megkívánt feltétel. Így a korábbi számviteli megközelítés lehetősége végképp megszűnt. Helyére az a polgári jogi megközelítés lépett, amely abból indul ki, hogy a vállalkozók nem maguk végeznek el minden olyan szolgáltatást, amely a megrendelőjük részére történő teljesítéshez szükséges. Az alvállalkozók közreműködését, tehát az ipari kooperációt, már a Htv. 1992-es módosításakor a hivatkozott miniszteri indokolás is az alvállalkozói teljesítés értéke adóalapból történő levonása fő indokaként jelölte meg. Így a jogalap nélküli megszorítás a jogalkotó eredeti szándékával is ellentétes. (Az 1992. évi LXXVI törvény 15. §-ához fűzött miniszteri indokolás szerint: „Az alvállalkozói teljesítések igénybevételének általánossá válását ismeri el adóalap-csökkentő tételként a Javaslat.”)

A kialakulóban lévő joggyakorlatban döntő fontosságú lesz a „továbbadottság” megítélése. A „közvetlen”, „szoros” vagy bármilyen más minősítő körülmény elvárása a Htv. szövegéből nem következik, a jogalkotó leírt szándékával ellentétes. Ez ugyanakkor a józan ész követelményének sem felelne meg, mert egy adózási feltételt a tények nyilvánvaló világából a minősítések – s ezen belül a fikciók, feltételezések – területére delegálna, ezzel a kiszámíthatóságot, átláthatóságot, tervezhetőséget tenné lehetetlenné.

A Htv. módosított és a Ptk. új szabályaira tekintettel az adóhatóság törvényi szabályozáson túlmutató értelmezéssel szűkíteni próbálja a levonható alvállalkozói teljesítések körét. Maga a Htv. egyszerű, jól bizonyítható feltételrendszert szabályoz: vállalkozási szerződéses kapcsolatot kíván meg. A technológiai folyamatban kétséget kizáróan bizonyítható, hogy mely adott alvállalkozói teljesítések szükségesek az adóalany által külső megrendelővel kötött vállalkozási szerződésében vállalt szolgáltatásának teljesítéséhez. Az iparvállalatoknál jellemző folyamatos kapcsolatnál, amelyet keretszerződések szabályoznak, ilyen szétválasztás és elkülönítés sem a szabályozásban, sem a számvitelben nincs, ennek megkövetelése nemcsak alaptalan, de értelmetlen, ésszerűtlen feltétel is lenne. Ennek ellenére is ki kell jelentünk, hogy a Felperesnél működő SAP vállalatirányítási rendszer képes arra, hogy akár egyedi, konkrét megrendelések szintjén is kimutassa az ahhoz kapcsolódó konkrét közreműködői (alvállalkozói) teljesítéseket. A kérdés csak az, hogy ezt az adóhatóság miként kívánná vizsgálat tárgyává tenni, hiszen adatok gigabájtjairól beszélünk. Különösen érthetetlen és értelmetlen ez a Felperes esetében, aki kizárólag bérnyújtási szolgáltatást nyújt [REDACTED] így a közreműködői teljesítések – hacsak nem a vállalat alapműködéséhez szükségesek (pl. iroda, számvitel, jog) – nem is kapcsolódhatnak máshoz, mint a Felperes konkrét bérnyújtási szolgáltatásainak teljesítéséhez.

Nincs olyan törvényi előírás, hogy egy adott alvállalkozói szolgáltatásra irányuló szerződés csak és kizárólag egy megrendelő részére történő szolgáltatáshoz kapcsolódhat. Nyilvánvaló, hogyha fuvarozási szolgáltatás igénybevétele válik szükségessé, akkor az adott alvállalkozói szolgáltatás teljesítése a Felperes saját megrendelői részére nyújtott szolgáltatásainak több szerződéséhez is kapcsolódhat, több megrendelő irányába is. Adott esetben egy alvállalkozói fuvarszköz több megrendelőhöz is teljesíthet kiszállítást ugyanazon (alvállalkozói) fuvarozási szerződés alapján. Az adóhatósági elvárás szerint minden egyes eseti megrendeléshez kapcsolódó szerződési teljesítéshez külön-külön szerződést kéne kötni, adott esetben ezerszámra. Ennek megkövetelése minden

törvényi alapot nélkülöz, értelmetlen. Valójában ezeket a szolgáltatásokat az adóalany saját szerződéses kötelezettsége teljesítéséhez kötődő technológiai folyamat köti össze, ennek vizsgálata nem jogi, hanem szakmai ténykérdés, amely vizsgálatától az adóhatóságok elzárkóznak. Jelen ügyben is az adóhatóság egyetlen olyan konkrét esetet sem bizonyított, sőt olyanra nem is hivatkozott, amelyben a Felperes olyan alvállalkozói szolgáltatás értékét vonta volna le a HIPA alapból, amely nem kapcsolódott Felperes által saját megrendelői részére nyújtott szerződéses szolgáltatáshoz.

Az alvállalkozói teljesítés ahhoz szükséges, hogy az adott adóalany az általa megrendelőivel szemben vállalt szerződéses kötelezettségeinek eleget tudjon tenni. A beépülés konkrét fizikai eseményként történő megvalósulása nem feltétele ennek. Ezt a körülményt teljes mértékben megalapozza a 2268/2010. számú közigazgatási elvi határozat és a Kfv.I.35.167/2010/3. és ahhoz kapcsolódóan a Kfv.I.35.475/2011/6.szám kúriai határozat is. A kúriai döntvényekben HIPA csökkentő tételként elfogadott takarítási és őrző-védő szolgáltatás sem jelent dologhoz kapcsolódó kötelezettséget. Úgysszintén nem lehet meghatározni azt, hogy a takarítás vagy az őrzésvédés hogyan, miképpen tudna bármibe a szó szoros értelmében beépülni? Ezeknek az alvállalkozói teljesítéseknek HIPA alapszökkentő tételként történő elfogadása azért lehetséges, mert ezeknek a szolgáltatásoknak az igénybevétele szükséges ahhoz, hogy a vállalkozó saját megrendelőivel szemben teljesíteni tudjon. A döntvények helyesen utalnak korábbi polgári legfelsőbb bírósági döntvényekre. Jelen esetben az adóhatóság elzárkózott az elvi határozat és a konkrét döntvények figyelembevételétől arra hivatkozva, hogy azok kizárólag az őrző-védő szolgáltatásra és a takarításra vonatkoznak. Álláspontunk szerint a kúriai döntvények és különösen az elvi határozat figyelembevétele a jogalkalmazás egységesítésének eszközei, amelyekkel vitatkozni természetesen lehet, de figyelembevételük mellőzése jogsértő. Az egyenlő bánásmód, a diszkriminációmentesség és a tisztességes eljáráshoz való jog alaptörvényi előírás.””

b) A jogorvoslati lehetőségek kimerítése

Az indítványozó a rendes és rendkívüli jogorvoslati lehetőségeket már kimerítette. Az ügyben perújítást, jogorvoslatot a törvényesség érdekében nem kezdeményeztek.

c) Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírói döntés, a Kúria Kfv.I.35.697/2019/10. sz. ítélete közlésének időpontja: 2020. december 9., közlésének módja: cégkapun keresztül.

Nyilatkozom, hogy az Abtv. 30. § (1) bekezdése szerinti határidő (az alkotmányjogi panasz benyújtására alapjául szolgáló bírói döntés közlésétől számított 60 nap) megtartásra került.

d) Az indítványozó érintettségének bemutatása

Az indítványozó az alkotmányjogi panasszal érintett közigazgatási per felperese.

e) Annak bemutatása, hogy az állított alapjogsérelem a bírói döntést érdemben befolyásolta vagy a felmerült kérdés alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés

Tisztelettel hivatkozunk itt a T. Alkotmánybíróság frissen megjelent, 2020. december 15-én kelt 3002/2021. (I. 14.) AB határozatára, amely szerint:

”[16] Az Alkotmánybíróság – az Abtv. 56. § (1)–(2) bekezdése alapján – mindenekelőtt azt vizsgálta, hogy az alkotmányjogi panasz megfelel-e az Abtv.-ben foglalt, a panaszok befogadhatóságára vonatkozó kritériumoknak. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a határidőben érkezett alkotmányjogi panasz a befogadhatóság követelményeinek az alábbiak szerint eleget tesz.

[17] Az Abtv. 29. §-a a befogadhatóság tartalmi feltételeként határozza meg, hogy az alkotmányjogi panasz a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést vessen fel. E két feltétel alternatív jellegű, így az egyik fennállása önmagában is megalapozza az Alkotmánybíróság érdemi eljárását {például: 3/2013. (II. 14.) AB határozat, Indokolás [30]; illetve 34/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [18]}.

[18] Az Alkotmánybíróság a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét felvető kérdésnek tekintette azt, hogy megfelelhet-e a tisztességes bírósági eljárás követelményének az a bírói döntés, mely nem foglalkozik érdemben az indítványozó által felvetett, a tantárgyak követelményrendszerének összevetésével kapcsolatos aggályokkal. Az Alkotmánybíróság szerint vizsgálni szükséges, hogy alkotmányjogilag helytálló lehet-e egy olyan hatósági, illetőleg bírósági jogértelmezés, melynek eredményeképpen az indítványozó „rajz és vizuális kultúra” tantárgyból letett érettségi vizsgája – lényegét tekintve – érvénytelenné válik, pusztán a tantárgy nevének megváltozása okán.”

Jelen indítvány tényállást részletező részében előadottak szerint a fenti leíráshoz lényegében hasonló helyzet állt elő az alábbiak szerint:

Az anyavállalati szolgáltatások tekintetében az adóhatóságok álláspontja szerint az Adózónak az anyavállalattal kötött keretszerződése nem szolgálhat alvállalkozói teljesítés alapjául, a köztük fennálló irányítói, koordinátori viszonyra tekintettel. Ezért részleteiben nem is vizsgálta az egyes anyavállalati szolgáltatásokat, holott azt az Adózó észrevételeiben kellő indokolással kérte. A KMB az adóhatósági álláspontot nem fogadta el, viszont a keretszerződést know-how szerződésnek minősítette – a szerződés ismerete és a konkrét szolgáltatások vizsgálata nélkül. Végül a Kúria – ugyancsak a konkrét szerződés ismerete nélkül – úgy döntött, hogy az ominózus keretszerződés nem vállalkozási szerződés, mert nem jön létre „mű”. Mindezek alapjául az Adózó által felkért szakértő és az Adózó jogi képviselője által előadottakra hivatkozik – konkrétumok nélkül. A jelzett személyek által részletesen előadott érvekkel, amelyek a keretszerződés tekintetében megjelölik az elérendő eredményt nem foglalkoznak, nem reagálnak. E tekintetben a keretszerződés alapján létrejövő minden egyes szolgáltatás konkrét eredményre irányuló egyedi vállalkozási szerződés, ezeket a hatóságok az Adózó következtetés kérése ellenére az eljárás során nem is vizsgálták. Megítélésünk szerint az Adózói indítványok ilyen mértékű figyelmen kívül hagyása, az érdemi döntésnek nem valós bizonyítékokra, hanem feltevésekre, véleményekre alapozása alkotmányos alapjogba ütközik.

A munkaerő-kölcsönzésre irányuló keretszerződés polgári jogi megítélésénél a hatóságok és a bíróságok teljes mértékben figyelmen kívül hagyták a vizsgálat tárgyát képező egyetlen keretszerződés valós szabályait, s általános elvi élel jelentették ki, hogy munkaerő-kölcsönzés, mint szolgáltatás nem nyújtható vállalkozási szerződés keretében. Ennek okát abban látják, hogy a

munkaerő-kölcsönzésnek, mint szolgáltatásnak nincs és nem is lehet eredménye. A szerződéskötés szabadságának ilyen súlyos korlátozása, s áttételesen a Ptk. 6: 238.§-a szerinti vállalkozói tevékenységgel elérhető eredmény szűkítő értelmezése álláspontunk szerint alkotmányos alapjogba ütközik. Véleményünk szerint kizárólag a törvényalkotónak van felhatalmazása arra, hogy a Polgári Törvénykönyv megalkotásakor egyes tevékenységekre típuskénszert írjon elő oly módon, hogy az adott szolgáltatás nyújtását önálló szerződéstípusként szabályozza. Márpedig a munkaerő-kölcsönzés, mint szolgáltatás nem önálló szerződéstípus a Polgári Törvénykönyvben.

2. Az alkotmányjogi panasz benyújtásának érdemi indokolása

a) Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek pontos megjelölése

Alaptörvény:

„XXIV. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”

XXVIII. cikk

(1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

28. cikk

A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.

M) cikk

(1) Magyarország gazdasága az értékteremtő munkán és a vállalkozás szabadságán alapszik

b) A megsemmisíteni kért bírói döntés alaptörvény-ellenességének indokolása

A vonatkozó jogszabályi rendelkezések:

Htv.

32. alvállalkozói teljesítések értéke: az adóalany által továbbadott (számlázott) olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv (Ptk.) szerinti - írásban kötött - vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll.

A Htv.-t módosító 1992. évi LXXVI törvény 15. §-hoz fűzött miniszteri indokolás: „Az

alvállalkozói teljesítések igénybevételeinek általánossá válását ismeri el adóalap-csökkentő tételként a Javaslat.”

Ptk.

6:238. § [Vállalkozási szerződés]

Vállalkozási szerződés alapján a vállalkozó tevékenységgel elérhető eredmény (a továbbiakban: mű) megvalósítására, a megrendelő annak átvételére és a vállalkozói díj megfizetésére köteles.

Kpt.

57. § [Intézkedések a per előkészítése során]

(1) A bíróság a tárgyalás előkészítése, valamint az eljárás észszerű időn belüli lefolytatása céljából minden szükséges intézkedést megtesz annak érdekében, hogy a per lehetőleg egy tárgyaláson érdemben elbíráلható legyen. Az intézkedésnek a tárgyalás kitűzése előtt, szükség esetén az eljárás során bármikor helye van.

(2) Az (1) bekezdés alapján a bíróság

- a) bizonyítást rendelhet el,
- b) iratokat szerezhet be más bíróságtól vagy hatóságtól,
- c) elrendelheti a felek meghallgatását,
- d) a felek között egyezség létrehozását kísérelheti meg,

78. § [A bizonyítás eljárási szabályai]

(1) A bizonyításra a polgári perrendtartás szabályait az e fejezetben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni.

(2) A bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.

79. § [Bizonyítási kötelezettség]

(1) Ha a megelőző eljárás hivatalból indult, és a fél az abban megállapított tényállás megalapozatlanságát, hiányosságát vagy iratellenességét valószínűsíti, a bíróság a közigazgatási szervet a tényállás valóságának bizonyítására kötelezi

AIR

25. A tényállás tisztázása

58. § [A tényállás tisztázása]

(1) Ha a döntéshozatalhoz nem elegendő a rendelkezésre álló adat, az adóhatóság bizonyítási eljárást folytat le.

(2) A hatósági eljárásban minden olyan bizonyíték felhasználható, amely a tényállás tisztázására alkalmas. Nem használható fel bizonyítékként jogszabálysértéssel megszerzett bizonyíték.

(3) Az adóhatóság által hivatalosan ismert és a köztudomású tényeket nem kell bizonyítani.

(4) Ha a törvény eltérően nem rendelkezik, az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli.

Az ellenőrzés különös szabályai.

99. § [Tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettség az ellenőrzés során]

(1) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

(2) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

Az adóellenőrzés első lépésében az Adózó becsatolta az adóhatóság által kért dokumentumokat. Az adóhatóság nem tartotta elegendőnek a döntéshozatalhoz a benyújtott dokumentumokat, ezért további dokumentumokat, nyilatkozatokat kért, melyeknek az Adózó eleget tett. Az ennek nyomán keletkező Jegyzőkönyvben az adóhatóság egyetlen tételt sem fogadott el adóalap-csökkentésre alkalmasnak. Az Adózó észrevételt tett, melynek következtében az adóhatóság Kiegészítő Jegyzőkönyvet készített, melyben az Adózó észrevételeit részben elfogadta, s egyes alvállalkozó teljesítések értékének adóalapból történő levonását elfogadta.

Az anyavállalati szolgáltatások és a munkaerő-kölcsönzés tekintetében azok értékének levonhatóságát általános jelleggel zárta ki, az ide vonatkozó konkrét megrendelések, s azok teljesítésének vizsgálata nélkül, holott ezt az Adózó kifejezetten kérte.

A KMB az anyavállalati szolgáltatások tekintetében a jogvita tárgyát képező keretszerződés ismerete nélkül hozott döntést annak minősítése tárgyában. A keretszerződés keretei között megrendelt konkrét szolgáltatásokkal kapcsolatban semmilyen vizsgálatot nem folytatott, a kereseti kérelem ellenére. Az a körülmény, hogy a keretszerződés nincs az KMB birtokában, csak az írásba foglalt I. f. Ítéletből jutott az Adózó tudomására. A Kúria arra hivatkozott, hogy az Adózó jogi képviselője nem kérte a keretszerződés ismertetését az elsőfokú tárgyalás megnyitása után. Álláspontunk szerint a megelőző eljárás során keletkezett összes iratanyag a per tárgyához tartozik, azokat akkor sem lehet figyelmen kívül hagyni, ha ismertetésük nem történt meg. Az Adózó egyébként azért nem kérte a keretszerződés külön ismertetését, mert az adóhatóság nem a keretszerződés tartalma, hanem az azt megkötő felek viszonyára alapozta elutasító álláspontját. Ennek megítélése független a keretszerződés tartalmától. Egyébként a keretszerződés konkrét tartalmának teljes megismeréséig egyik hatóság/bíróság sem jutott el, de – mint azt a pertörténetet ismertető részben idéztük – a keretszerződés az adóhatóság előadása szerint is a transzferár-szabályzat része volt, s az annak alapján adott konkrét megrendelések alapján megtörtént teljesítéseket az adóhatóság is műszaki, fejlesztési szolgáltatásnak tekintette.

A munkaerő-kölcsönzési szolgáltatások tekintetében az eljáró hatóságok/bíróságok figyelmen kívül és válasz nélkül hagyták az Adózónak a konkrét szerződésre vonatkozó hivatkozásait, előadásait, érveit. A szerződés minősítésénél figyelmen kívül hagyták, hogy a keretszerződés konkrét kötelezettségvállalást nem tartalmaz, azok a keretszerződés keretei között adott konkrét megrendelésben találhatók és meghatározott eredményhez kötötték a szolgáltató teljesítését és díjazását.

Az Adózó az egész eljárás során kérte, hogy a szolgáltatások eredményjellegét ne általánosságban, hanem azok konkrét elemzésével vizsgálják a hatóságok. Erre nem került sor. Mindezekre tekintettel úgy látjuk, hogy az eljáró hatóságok/bíróságok jelentős mértékben nem tettek eleget tényállás tisztázási kötelezettségüknek, amelynek következtében sérelmet szenvedett az Adózónak az Alaptörvény XXIV és XXVIII. cikkében szabályozott tisztességes eljáráshoz való joga.

Ugyancsak a tisztességes eljáráshoz való sérelmet jelenti az, hogy az eljáró hatóságok/bíróságok döntésüket a fentebb leírt konkrét esetekben nem indokolták meg, továbbá az Adózó által felvetett részletes érvekre, előadásokra semmilyen módon nem reagáltak. Ez az Adózó indokolt döntéshez való alkotmányos jogát sérti az Alaptörvény XXIV. cikk-e ezt expressis verbis is kimondja, de a tisztességes eljáráshoz való jog lényeges eleme is.

Különösen jól megmutatkozik ez az anyavállalati szolgáltatások esetében, ahol az adóhatóságok a szerződő felek egymás közti viszonya miatt zárták ki az ilyen teljesítések adóalap-csökkentőként

való elfogadását, zárkóztak el azok tételes vizsgálatától, holott az Adózó ezt már az adóellenőrzés során kérte. Majd végül a Kúria azért is utasította el az Adózó fv. kérelmét, mert nem tett eleget erre vonatkozó bizonyítási terhének. Ez az eljárás így nem tisztességes, hiszen az ellenőrzést, a bizonyítási eljárást az adóhatóságok folytatják. Végképp érthetatlenné válik, hogy a bíróságok milyen tényekből jutottak arra a következtetésre, hogy az Adózó a saját tevékenységéhez vette igénybe az anyavállalati szolgáltatásokat, ha azokat tartalmukban nem vizsgálták meg.

A munkaerő-kölcsönzésre irányuló keretszerződés polgári jogi megítélésénél a hatóságok és a bíróságok teljes mértékben figyelmen kívül hagyták a vizsgálat tárgyát képező egyetlen keretszerződés valós szabályait, s általános elvi élel jelentették ki, hogy munkaerő-kölcsönzés, mint szolgáltatás, nem nyújtható vállalkozási szerződés keretében. Ennek okát abban látják, hogy a munkaerő-kölcsönzésnek, mint szolgáltatásnak nincs és nem is lehet eredménye. **A szerződéskötés szabadságának ilyen súlyos korlátozása, álláspontunk szerint a tisztességes eljáráshoz fűződő alkotmányos alapjogba ütközik.** Véleményünk szerint kizárólag a törvényalkotónak van felhatalmazása arra, hogy a Polgári Törvénykönyv megalkotásakor egyes tevékenységekre típuskénszert írjon elő oly módon, hogy az adott szolgáltatás nyújtását önálló szerződéstípusként szabályozza. Márpedig a munkaerő-kölcsönzés, mint szolgáltatás nem önálló szerződéstípus a Polgári Törvénykönyvben.

Végezetül szeretnék rátérni a véleményünk szerint legsúlyosabb sérelemre, amely az alvállalkozói teljesítés értékének levonhatóságát megalapozó törvény rendelkezés céljával ellentétes joggyakorlatban nyilvánul meg. A jogalkotó lehetőséget kívánt teremteni 1992-ben a kooperációs viszonyok fejlesztése értelmében. Ez egyik alapja volt a magyar kis- és középcégek beszállítói potenciája növelésének, mert a levonhatóság hiányában gyakorlatilag mind az Adózó, mind alvállalkozója ugyanazért a munkateljesítményért fizet HIPA-t.

A fentebb már részletesen elemzett 2443/2011. számú közigazgatási elvi határozat összességében helyre tette a megszorító próbálkozásokat, de a jogalkotás közbeavatkozására is szükség volt, melynek következtében a számviteli törvényt behívó „továbbszámlázott” kitétel helyére a „továbbadott” kitétel került. Így az adóalanytól már nem kívántatik meg az, hogy számla szinten igazolja a teljesítések kapcsolatát. Jelen ügyben eljáró bíróságok is arra az álláspontra helyezkedtek, hogy csak akkor bizonyított a teljesítés továbbadottsága, ha az Adózó bizonyítja, hogy minden egyes konkrét alvállalkozói teljesítés melyik konkrét, az Adózó részére adott megrendeléshez kapcsolódik

Összes beadványunkban tisztelettel felhívtuk az eljáró hatóságok figyelmét, hogy ne követeljenek meg a korábbi Htv-ben szabályozott „továbbszámlázott” definícióhoz kapcsolódó számlaszintű időrendi kapcsolatot. Ehelyett az adóhatóság most már minden egyes konkrét alvállalkozói teljesítésnél bizonyítottanak kívánja látni, hogy az mely, a vállalkozó által nyújtott konkrét szolgáltatáshoz kapcsolódik, s mekkora értékben. Ezek a megszorító értelmezések a törvény szó szerinti szövegéből nem következnek, nem adnak hozzá alapot. **Htv. ugyanis csak a felek, mint személyek – és nem a konkrét megrendelések – közötti vállalkozási szerződéses kapcsolat fennállását kívánja meg.**

Esetünkben nem vitatott tény, hogy az Adózó árbevétele kizárólag [REDACTED] bérgyártásból származik. Saját terméke nincs, ilyet nem állít elő. Ezt a körülményt az adóellenőrzés dokumentumai alátámasztják. Ugyanakkor a beszállítói keretszerződések alapján az Adózó folyamatosan végzi bérgyártási tevékenységét, a megrendelők konkrét megrendelése szerint. Ez a just in time rendszerű gyártás követelményéből ered, melyből következően egy szerződéshez nem csak egyetlen megrendelés kapcsolódik, hanem egészen rövid – akár heti – időközökben újabb és

újabb megrendelést kap az Adózó, amelyet akár napi többszöri leszállítással kell teljesítenie. Álláspontunk szerint, ha az Adózó kellően igazolja az egyes alvállalkozók igénybevételének szükségességét saját megrendelője részére nyújtott szolgáltatása teljesítéséhez, akkor teljesíti a Htv. hivatkozott értelmező rendelkezésében írtakat. Úgyszintén nyilvánvaló, hogy egy adott alvállalkozó nem csak egy szerződés teljesítéséhez kapcsolódóan lehet alvállalkozó, hanem többhöz is. **Álláspontunk szerint ilyen súlyos bizonyítási teher előírása a józan ész követelményével is ellentétes, s ennek következtében sérti az Adózó tisztességes eljáráshoz való jogát.**

3. Egyéb nyilatkozatok és melléletek

- a) Az indítványozó nem kezdeményezte a bíróságon az alkotmányjogi panasszal támadott bírósági ítélet végrehajtásának felfüggesztését.
- b) Ügyvédi meghatalmazás eredeti példánya (Melléklet)
- c) Nyilatkozat az indítványozó személyes adatainak nyilvánosságra hozhatóságáról (Melléklet)

Köszönjük a T. Alkotmánybíróság szíves figyelmét!

Kelt: 2021. január 07.

Az indítványt dr. Székely Péter ügyvéd jogi képviselő fokozott biztonságú elektronikus aláírás útján írta alá.

Az indítványozó adatai:

melynek székhelye:

[REDACTED]

A jogi képviselő adatai: Dr. Székely Péter ügyvéd, székhelye:

[REDACTED]

