

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.092/2016/10.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla előadó bíró,
. Sisák Péter bíró

A felperes: Zala Megyei Építésszakmára

A felperes képviselője: dr. Vértényi Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Vértényi Jenő ügyvéd fél címe)

Az alperes: alperes neve, mint a NAV Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóság jogutóda

Az alperes képviselője: dr. Szemeti Adelinda jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.213/2015/12.

Rendelkező rész

A Kúria a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.213/2015/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes köztestület, amely tagjai érdekképviselőt látja el és hatósági tevékenységet végez. Ezek ellátásába tisztségviselőit, valamint tagjait vonta be. Ezen tevékenységekkel összefüggésben számlákat fogadott be az adószámmal rendelkező magánszemélyektől, illetve a tagok érdekeltségébe tartozó gazdasági társaságoktól. A számlák kiállítása rendszerint „műszaki tanácsadás” szolgáltatás megnevezéssel történt, azok ellenértékét a felperes anyagi jellegű

ráfordításai között mutatta ki könyvelésében. A számlákon feltüntetett gazdasági események természetéről, a végbement gazdasági események valóságáról a kiállítókat az adóhatóság nyilatkoztatta, akik elismerték, hogy a kamarai tisztségviselői feladatuk ellátásának díjazását tartalmazzák a számlákban foglalt összegek. A felperes a tisztségviselők részére tiszteletdíjat nem fizetett, ilyen címen kifizetés könyvelésében nem szerepelt.

Az adóhatósági megállapítás

- [2] Az adóhatóság vizsgálta a számlák valóságtartalmát és arra az álláspontra helyezkedett, hogy a számlázott összegek valójában a felperes tevékenységében személyesen közreműködő tisztségviselők és tagok díjazását jelentették és ekként minősítendő adójogi szempontból. Erre figyelemmel került sor a 2012. év vonatkozásában különböző járulék adónemekben 2.123.000 forint, 776.706 Ft levonni elmulasztott személyi jövedelem adó hiány megállapítására. Az adóbírság összegét az adóhatóság 200%-ban állapította meg, így 5.799.000 forint adóbírság került kiszabásra, 467.000 forint késedelmi pótlék felszámítása mellett.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 4469554096. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Egyetértett az elsőfokú adóhatóság általi minősítéssel és kiemelte, hogy a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: Szja tv.) 25. § (1) bekezdése határozza meg a munkaviszonyon kívüli nem önálló tevékenységből származó jövedelmet, melynek részét képezi a tiszteletdíj. Az elsőfokú adóhatóság által jogszerűen rögzített tényállás szerint a számlákon feltüntetett ellenérték ténylegesen tiszteletdíjnak minősül. A díjazás fejében végzett tevékenységet csak a magánszemélyek láthatták el, így ez a díjazás is az ő bevételeiknek minősült, nincs jelentősége annak, hogy mely eszközök, mely gazdasági társaságok, mely eszközeinek használatával végezték el feladataikat. Jogszerű az adóbírság mértéke is, mert álláspontja szerint az adóhiány könyvek, nyilvántartások meghamisításával függött össze.

A felperes keresete

- [4] A felperes keresetében vitatta az adóhatóság által megállapított tényállást, álláspontja szerint a kamara tagjai kettős minőségükben jártak el, természetes személyként vállalták a tagsággal járó feladatokat, másrészt, mint a tagok munkáltatói hozzájárultak ahhoz, hogy a tagok munkahelyükön munkáltatójuk eszközeivel és munkaidőben végezzék ezt a tevékenységet. Hangsúlyozta, hogy a felperes köztestületként olyan feladatokat is ellát, amelyek

hatósági jellegűek, ezek pedig a tagok személyes részvételét kívánja, mely tevékenységet munkáltatói engedéllyel végezték el. Az adóhatóság nem vizsgálta, hogy ténylegesen részesültek e díjazásban az érintett személyek, a tényállást tehát e tekintetben nem tárta fel, ezáltal megsértette a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 50. § (1) bekezdésében foglaltakat és tévedett abban is, hogy az Art. 97. § (4) bekezdése felülírja a Ket. rendelkezéseit. Téves az alperesi minősítés, hogy tiszteletdíjat vettek volna fel a tisztségviselők, ők semmilyen formában díjazásban nem részesültek. Munkabérnek sem lehet ezt minősíteni, mivel a munkaviszony bírói gyakorlat által meghatározott kritériumai sem valósultak meg. A kiállított számlák szabályosak, így az azok szerinti kifizetések nem lehetnek jogellenesek.

- [5] Az adóbírság mértékét is kifogásolta. A felperes magatartását nem lehet szándékos adóelkerülésnek tekinteni, hiszen a számlák áfa tartalma kiegyenlítésre került. Az emelt összegű adóbírság alkalmazásának egyetlen törvényi feltétele sem valósult meg és az indoklás sem mondja ki pontosan mely jogszabályi feltételt látta megvalósultnak az alperes. Hiányolta, hogy az adóhatóság álláspontja ellenére nem rendelkezett az általános forgalmi adóösszeg visszatérítéséről. Ezen túlmenően több személy esetében arra hivatkozott, hogy a felperes részéről a járulékok levonása megtörtént.
- [6] Az alperes ellenkérelmében határozatai indokait fenntartva a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak. Hangsúlyozta, hogy a felperes köztestületi minőségéből fakadó feladatok ellátásába, és ezen tevékenységekhez kapcsolódóan történtek a perbeli számlázások, a tevékenységeket a választott kamarai tisztviselők, illetve kamarai bizottsági tagok látták el. A felperes minőségéből fakadóan a feladatokat csupán a természetes személyek végezhették el, gazdasági társaságok nem. Hangsúlyozta, hogy az Alapszabály maga is utal a kamarai tevékenységekben közreműködő tagok, jellemzően tisztségviselők díjazására és erre vonatkozóan külön írásbeli megállapodás is létrejött. A megállapodást a kamara törvényes képviselőin kívül a gazdasági társaságok cégnevének feltüntetésével, azok képviselői írták alá. A felperes törvényes képviselője maga is akként nyilatkozott, hogy a kamarai tisztségviselői díjazásban részesültek, tevékenységéhez az őket alkalmazó cégeknek hozzá kellett járulni az elszámolás a cégekkel az elnökségi határozatok alapján történt, melyeknek összegére vonatkozó rendelkezés az Étk.

szerinti rezsi/óradíjból következett.

- [8] Ebből az elsőfokú bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az adóhatóság helytállóan vonta le azt a következtetést, hogy a számlázott összegek a személyek díjazásának minősültek, az adóhatóság nem tett egyebet, mind a rendelkezésre álló bizonyítékok összevetésével minősítette a számlázott kifizetéseket. A számlák szerinti tevékenységek ténylegesen nem valósultak meg, hiszen műszaki tanácsadásra nem került sor egyik esetben sem. A nyilatkozók egyértelműen közölték, hogy kamarai feladataikat teljesítették a számlákkal összefüggésben. Így azon felperesi hivatkozás is megdőlt, hogy a számlák ténylegesen valós tartalmúak és hitelesek.
- [9] A felperesi állásponttal szemben nem azt mondta ki az adóhatóság, hogy ténylegesen ezen összegeket a számlákban szereplő gazdasági társaságoktól eltérően a magánszemélyek vették volna fel, csupán a kifizetések minősítését végezte el. Megítélése szerint nem is bír jelentőséggel, hogy a tényleges kifizetése kinek a részére került sor, mivel a megállapodás és a kifizetés minősítése volt a kérdés. Olyan megállapítást sem tett az adóhatóság, mely szerint a kamarai tevékenységet végző személyek munkaviszonyban álltak volna a kamarával.
- [10] Álláspontja szerint az alperes a tényállás feltárásra vonatkozó kötelezettségének eleget tett. Nem volt szükség további bizonyítás lefolytatására, erre figyelemmel mellőzte a felperesnek a tanúbizonyítás lefolytatására vonatkozó indítványait.
- [11] Az adóbírság összege, mértéke tekintetében sem osztotta a felperesi álláspontot. Nézete szerint a nem valós tartalmú számlák befogadásával az emelt összegű adóbírság alkalmazásának feltétele bekövetkezett, mely tényre egyértelműen utalt az alperesi határozat indokolása is.
- [12] Nem találta alaposnak az áfafizetési kötelezettség körében, illetve S. Cs. L. és Sz. G. esetében a 10%-os költséghányad alkalmazásával kapcsolatosan előterjesztett felperesi kifogásokat sem.

A felülvizsgálati kérelem

- [13] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a jogerős ítélet megváltoztatása és a felperes keresetének teljesítése érdekében.
- [14] Álláspontja szerint az eljáró bíróság nem észlelte, hogy a hatósági álláspont teljes egészében iratellenes, ugyanis a peradatok alapján megállapítható és ezt a ténytet az alperes a bírósági eljárás során a

6. számú jegyzőkönyvben elismerte, hogy a felperes, mint köztestület tagjai a felperestől semmiféle jogcímen nem szereztek jövedelmet. Ennek figyelmen kívül hagyásával és erre vonatkozó indokolás hiánya miatt megsértette a Pp. 221. § (1) bekezdésében írt kötelezettségét.

- [15] Változatlanul fenntartotta, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás feltárási és bizonyítási kötelezettségének, pedig a Kúria irányadó joggyakorlatából következően elsődlegesen ez az alperest és nem a felperest terheli. Hangsúlyozta, hogy a peradatok alapján nem vitás, hogy a felperes köztestület, melynek során delegált jogkörben hatósági feladatokat is ellát. Ezen hatósági feladatok ellátása különböző képzettséget igényel és ennek megfelelően a felperes az elnökségi tagot akként jelöli ki ezen feladatok ellátására, hogy végzettsége, jogosítványai alapján a hatósági tevékenységben részt tudjon venni. Ez a kijelölés eseti feladatokat tételez fel, amelyet az elnökség tagjai munkaidőben és saját, a perben nem szereplő munkáltatóik eszközeivel láttak el.
- [16] Téves az az alperesi hivatkozás, hogy a gazdasági események nem a felperes és a társaságok között valósultak meg, hanem a kamara és a magánszemélyek megválasztott tisztségviselői között, így a kifizetett ellenértékek a magánszemélyek bevételeit képezik. A peradatok és a felek egyező nyilatkozata alapján nem vitás, hogy a felperes, mint köztestület az elnökségi tagok részére semmilyen formában kifizetést nem teljesített, illetve nem juttatta őket vagyoni értékhez. Így az Szja tv. szabályai sem alkalmazhatók jövedelem hiányában.
- [17] Hivatkozott továbbá a Pp. 336/A. § (2) illetve a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjának sérelmére, mivel az érdemi döntés megalapozottságára vonatkozó körülmények nem felelnek meg ezen előírásoknak, illetve az érdemi döntés indokolása kifejezetten ellentétes a valós tényállással. A Pp. 213. §-ában foglaltak megsértését is állította, mivel az eljáró bíróságnak a keresetben az általa felsorolt tények külön-külön vizsgálatával kellett volna az ítéletét meghoznia, ez pedig elmaradt. Utalt arra is, hogy a jogi személyek számlái könyvelésre kerültek, azok megfeleltek a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény irányadó előírásainak, így a számlák esetében megtévesztésről szó sem lehetett. Ezzel összefüggésben sérelmezte a 200%-os bírság kiszabását.
- [18] Az alperes szóbeli felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

- [20] Kiemeli a Kúria, hogy a Pp. 270.§ (2) bekezdése és 272.§ (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárás során kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható, a Pp. 275.§ (2) bekezdésének megfelelően a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben. Ebből következően a Kúria vizsgálódása kizárólag a kifizetések átminősítésére és a kiszabott adóbírság mértékére vonatkozhatott.
- [21] A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. §(1) bekezdésében foglaltaknak, és összhangban áll a perbeli jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi előírásokkal. A felperes tevékenységének ismeretében helyesen értékelte az alperes és az elsőfokú bíróság is a felek megállapodásait és jutottak arra a jogszerű következtetésre, hogy a gazdasági társaságok által kibocsátott számlákban foglalt gazdasági események nem történtek meg, az ott feltüntetett összegek ténylegesen a felperes tevékenységében közreműködő tagok, tisztségviselők tiszteletdíját takarják. A perrel érintett jogviszonyok adójogi minősítése megfelelt az Art. 1. § (7) bekezdésében foglaltaknak. Az átminősítés okán iratellenes megállapításról nincs szó.
- [22] A kifizetések minősítésénél nem volt annak jelentősége, hogy azok ténylegesen kiknek történtek meg. A jogi átminősítés jogkövetkezménye az, hogy a számlákon feltüntetett teljes összeget a tisztségviselők díjazásának kellett tekinteni. Hangsúlyozza a Kúria azt is, hogy a megállapodások egyértelmű rendelkezéseket tartalmaztak a megbízási díjakról, arról, hogy milyen tevékenység ellátása miatt az kiket illet.
- [23] A Pp. 336/A § (2) bekezdésében szabályozott bizonyítási teher átfordulása csak abban az esetben következik be, amennyiben a felperes a perben már igazolja, hogy az alperes a tényállást nem kellő mértékben tárta fel, határozata valótlan tényeken, bizonyítékokon alapul. Ilyen bizonyítékot azonban a felperes a per során nem terjesztett elő, nem tudta igazolni, hogy a számlákban foglalt gazdasági esemény a valóságban ennek megfelelően zajlott, vagyis a gazdasági társaságok műszaki tanácsadást végeztek részére. A valós tényállás az, hogy a felperes tevékenységében közreműködő tisztségviselők tevékenységükért díjazásban részesültek, de azt a felperes nem közvetlenül nekik fizette meg, hanem gazdasági társaságaik által kiállított valótlan számlák útján térítette meg.
- [24] Éppen emiatt nem jogszabálysértő az adóbírság összegének megállapítása, hiszen a felperes valótlan tartalmú számlákat szerepeltetett könyveiben.
- [25] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy az

elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen érdemben elbírálván, a rendelkezésére álló adatok alapján jogszerűen állapított meg tényállást, helytállóak az abból levont ténybeli és jogkövetkeztetései, ítélete a felülvizsgálati kérelem által vitatott, illetve felülbírálható körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [26] Az alperes írásbeli ellenkérelmet nem terjesztett elő, a tárgyaláson nem kérte költségeinek figyelembevételét, ezért a Kúria perköltséget nem állapított meg részére.
- [27] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés d) pontjában és a személyek költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul.
- [28] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson bírálta el.
- [29] Az ítélettel szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2016. szeptember 22.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Dr. Sisák Péter sk. bíró**