

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.096/2016/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke
Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró
. Sisák Péter bíró

A felperes: felperes neve

Képviselője: dr. Szabó István Tamás Ügyvédi Iroda

Az alperes: alperes neve (alperes címe)

Képviselője: dr. Kazy Zoltán jogtanácsos

A per tárgya: helyi iparűzési adó tárgyában hozott közigazgatási
határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A jogerős határozatot hozó bíróság és határozatának száma:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
10.K.27.238/2015/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
10.K.27.238/2015/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek
20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön
felhívásra - 112.000 (száztizenkétezer) forint felülvizsgálati
eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A T. Kft., mint megbízó (a továbbiakban: Megbízó) és a felperes, mint megbízott, biztosítás közvetítői tevékenységről állapodott meg. A szerződésnek a felperes a M. Kft. (a továbbiakban: M.Kft.), mint alvállalkozó bevonásával kívánt eleget tenni, részére jutalékot fizetett. A Megbízó részére szóló teljesítés igazolások szerint a „Gépjármű biztosítások közvetítése” szolgáltatásokról szóló számlák kiállítása, a szerződésnek megfelelően, jutalék kalkuláció alapján készült; a számlákon közvetített szolgáltatás nincs feltüntetve. Az M.Kft. a felperes felé „alvállalkozói biztosítások közvetítése” megnevezésű szolgáltatást számlázott, amit a felperes helyi iparűzési adónemben (hipa) adóalapot csökkentő tételként vett figyelembe.
- [2] A felperesnél a 2010-2012. évre hipa adónemben folyt ellenőrzés. A revízió megállapításai szerint a 2011-2012. években az alvállalkozói költségeket a felperes nem tudta szerződésekkel hitelt érdemlően alátámasztani. Biztosítás közvetítési tevékenységet számlázott tovább, amely tevékenység nem jár együtt eredménykötelemmel, így az adóalap csökkentő tételek között sem alvállalkozói költségként, sem közvetített szolgáltatásként nem számolható el. A megállapítás eredményeként a 2011. évre 720.000 forint, a 2012. évre 399.700 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapítottak meg felperes terhére, amely után adóbírságot és késedelmi pótlékot is előírtak.
- [3] Az alperes a CSB/01/3971/2015. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 52.§ 32) és 40) pontjai szerinti alvállalkozói teljesítésre, vagy közvetített szolgáltatás igénybevételeire nem került sor, a biztosítás közvetítéshez kapcsolódóan kifizetett költségek igénybe vett szolgáltatásnak minősülnek, amelyek a Htv. 39.§ (1) bekezdés folytán nem csökkentik az adó alapját.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes arra hivatkozva kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát, hogy az általa igénybe vett szolgáltatás közvetített szolgáltatás volt, csökkenti a hipa alapját.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes

keresetét.

- [6] Megállapította, hogy az alperes tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, az ellenőrzés során a számlák kijavítására nem volt lehetőség, a szerződéses láncolat pedig a hipa esetében nem bír jelentőséggel, azt nem kellett feltárnia alperesnek.
- [7] A hipa alapja közvetített szolgáltatások értéke címén csak kógens jogszabályi feltételek megléte esetén csökkenthető. Mind a Megbízóval, mind az M.Kft-vel kötött szerződések alapján egyértelműen jutalék ellenében végzett biztosításközvetítői tevékenységről volt szó. A tevékenység a Htv. 52.§ 40) pontjának megfelelően csak akkor minősül közvetített szolgáltatásnak, ha az adóalany az általa vásárolt szolgáltatást a saját szolgáltatása mellett értékesíti változatlan formában. A felperes azonban az M.Kft-től vásárolt szolgáltatáshoz a nem kapcsolt saját szolgáltatást. A későbbiekben rögzítette, hogy biztosításközvetítői tevékenységnél nincs olyan szolgáltatás, amelyet változatlan formában tovább lehetne számlázni. Erre tekintettel irreleváns, hogy a közvetítés ténye a szerződésekből, számlákból megállapítható-e. Az alkalmazott jogszabályok körében értékelte és elemezte a számvitelről szól 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) közvetített szolgáltatás fogalmát definiáló 3.§ (4) bekezdés 1) pontját.
- [8] Az is megállapítható, hogy a felperes által kötött szerződés nem eredménykötelem, így nem minősíthető vállalkozási szerződésnek. A biztosításközvetítői szerződés nem tartozik ebbe a körbe, a jutalék, mint teljesítménybér nem egy szolgáltatás, amit változatlan formában lehetne közvetíteni. Hivatkozott a Kúria (Legfelsőbb Bíróság) Kfv.V.35.336/2009/5. számú ítéletére.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását indítványozta, másodlagosan az adóbírság és pótlék elengedését kérte. Kérte továbbá, hogy a felülvizsgálat során a Kúria a jogerős ítélet meghozatalát megelőzően előadott érveit is vegye figyelembe.
- [10] Álláspontja szerint a tényállás tisztázási kötelezettség vizsgálata során megállapítható a közvetítés lehetősége, illetőleg ténye, az egyes hiányzó elemek javíthatók lettek volna, a közvetített szolgáltatás megállapítása a szerződés céljából és az életszerű

gazdasági folyamatból egyértelműen beazonosítható lett volna. A kapott szolgáltatás a felperes által nem megváltoztatható, így változatlan módon került közvetítésre.

- [11] Az elsőfokú bíróság Kfv.V.35.336/2009/5. számú eseti döntésre való hivatkozása téves, mert az jelen ügyben irreleváns. Álláspontja szerint a szerződésből a közvetítés lehetősége-, a számlákból a közvetítés ténye egyértelműen megállapítható. A felperes olyan szolgáltatást közvetített, amelyek már korábban, az ügynökök/közvetítők tevékenysége folytán létrejöttek, azok összetételét a felperes nem változtathatta meg, azokat változatlan formában értékesítette tovább. Sem a felperes, sem közvetlen partnerei nem állnak kapcsolatban sem a biztosítóval, sem a biztosítási ügynökkel, sem a biztosítottal.
- [12] Hivatkozott a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban Pp.) 8. §-ának sérelmére.
- [13] Kérte, hogy amennyiben a Kúria a jogerős ítélet indokaival értene egyet, engedje el az adóbírságot és a késedelmi pótlékot.
- [14] Az alperes ellenkérelmét követően a felülvizsgálati kérelem kiegészítése megnevezésű beadványt nyújtott be, melyben további, újabb indokokkal vitatta a jogerős ítéletet.
- [15] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását azért indítványozta, mert az elsőfokú bíróság a tényeknek megfelelő döntést hozott.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [17] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.). A felülvizsgálati kérelem kereteire vonatkozó szabályt tartalmaz a Pp. 273.§-ának (5) bekezdése is, amely szerint a felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni. Ennek következtében a Kúria a felperesnek a felülvizsgálati kérelmet követő beadványát csak annyiban vette figyelembe, amennyiben a kérelemmel összhangban állt, azt meghaladóan mellőzte értékelését.

- [18] Az adóbírság és a késedelmi pótlék tekintetében a felperes nem terjesztett elő kereseti kérelmet, így ezekről az elsőfokú bíróságnak sem kellett rendelkezni. A jogerős ítélet ilyen tartalmú megállapításai hiányában ezen kérdéseket a Kúria nem vizsgálhatja. Ugyancsak nem folytatott érdemi vizsgálatot a Kúria a felülvizsgálati kérelemnek a Pp. rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó 8.§-ára nézve, a felperes ugyanis nem jelölte meg, hogy ezen jogszabályi hely sérelme mivel következett volna be.
- [19] A Htv. 39. § (1) bekezdése szerint az állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével, az alvállalkozói teljesítések értékével, az anyagköltséggel, továbbá az alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés adóévben elszámolt közvetlen költségével. Felperes felülvizsgálati kérelemben foglalt előadása szerint a vitatott tételek közvetített szolgáltatásokból származnak, ezért a Kúria a továbbiakban ennek megfelelően vizsgálta a jogerős ítélet megalapozottságát.
- [20] A Htv. és az Sztv. viszonyában a Kúria rögzíti, hogy a hipa önálló adónem, az adó alapjának meghatározása más törvényektől független, önállóan szabályozott terület. Ennek folytán az, hogy a Htv. számviteli fogalmakat alkalmaz az adónemi szabályozásban, csak annyiban vehető figyelembe, amennyiben annak maga a Htv. teret enged, azaz amennyiben a Htv. nem tartalmaz önálló fogalom meghatározásokat. A közvetített szolgáltatás meghatározására a Htv. az 52.§ 40) pontjában saját definíciót tartalmaz, így az ezzel a tartalommal, és - az alapvető szövegegyezés ellenére - nem az Sztv. szerintiként alkalmazandó a hipa alapjának megállapítása során.
- [21] A Htv. 52.§ 40) pontja szerint a közvetített szolgáltatások értéke: az adóalany által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) írásban kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás értéke. Közvetített szolgáltatásnál az adóalany vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, az adóalany a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy az adóalany nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható.
- [22] A Htv. 52.§ 40) pontja szerinti közvetített szolgáltatásra alapított adóalap csökkentésnek tehát több együttes feltétele van:

az adóalanynak az alvállalkozóval és megrendelővel írásban megkötött szerződése, melynek utalnia kell a szolgáltatás-közvetítés lehetőségére is, valamint a közvetítés tényét tartalmazó számla kibocsátása, és az, hogy az érintett szolgáltatás változatlan formában kerüljön továbbértékesítésre. (A Htv. 52.§ 32) pont szerinti alvállalkozói teljesítés esetén nem előírás a közvetített szolgáltatásra vonatkozó számlázási követelmény.) Az adóalap csökkentésnek - a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben - nem feltétele, hogy az adóalany a közvetített szolgáltatás mellett saját szolgáltatást is számlázzon.

[23] A közvetített/közvetíthető szolgáltatás meglétének vizsgálata során az elsőfokú bíróság helytállóan hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.336/2009/5. számú ítéletére. A felperes felülvizsgálati kérelmében tényszerűen hivatkozott arra, hogy sem ő, sem közvetlen partnerei nem állnak kapcsolatban sem a biztosítóval, sem a biztosítási ügynökkel, sem a biztosítottal: az érintett biztosítási jogviszonyoknak nem résztvevői. A felperes ügynökök és a leendő partnerek közvetítésére, ezen keresztül „ügyletszerzésre”, az M.Kft. új ügyfelek keresésére, tájékoztatására, ügyfelek teljes körű gépjármű biztosításainak kezelésére, napi aktuális rendben tartására, új lehetőségekről való tájékoztatásukra szerződött. A felperest akkor illette meg jutalék, ha a Megbízó és szerződő partnere között létrejött szerződés teljesítése megtörtént, a szerződési érték 15%-ában - a számlák szerint: jutalék kalkuláció alapján - honorálták és ő maga is jutalékot fizetett az M.Kft. részére. A felperes által számlázott és kifizetett összeg a Megbízóval jogviszonyban álló ügyfelek által megkötött biztosítások után járó, százalékosan előírt jutalék, azaz nem az M.Kft. által beszerzett és a felperes részére változatlanul tovább közvetített valamely szolgáltatás ellenértéke. Ilyen szolgáltatás hiányában a hipa alapjának Htv. 39.§ (1) bekezdés szerinti meghatározása során nem kerülhet sor a Htv. 52.§ 40) pontjának alkalmazására, a nettó árbevételnek a közvetített szolgáltatás értékével való csökkentésére.

[24] Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján, az indokolás [22] pont szerinti korrekciójával, hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[25] *A hipa alap csökkentésnek nem feltétele, hogy az adóalany a közvetített szolgáltatás mellett saját szolgáltatást is számlázzon.*

[26] *A hipa alapjának meghatározása során szolgáltatás hiányában nem kerülhet sor a nettó árbevétel közvetített szolgáltatás*

ellenértékére hivatkozással történő csökkentésére.

Záró rész

- [27] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [28] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [29] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. szeptember 22.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó
bíró, dr. Sisák Péter sk. bíró**