

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.245/2017/12. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Somos Géza ügyvéd

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Borsos Krisztina jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes és alperes

Az elsőfokú bíróság határozata: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. január 24. napján kelt 27.K.30.598/2015/33. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 27.K.30.598/2015/33 számú ítéletének keresetet elutasító részeit hatályában fenntartja, ezt meghaladó részeit hatályon kívül helyezi, és a pert a 2010. évi innovációs járulék tekintetében megszünteti.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 200.000 (azaz kettőszázezer) forint elsőfokú eljárási költséget. A felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.017.600 (azaz egymillió-tizenhétezer-hatszáz) forint kereseti és 1. 696.000 (azaz egymillió-hatszázkilencvenhatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az adóhatóság a felperesnél 2009-2011. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.
- [2] Az alperes a 2014. december 5. napján kelt határozatában (alaphatározat) megváltoztatta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, és a felperes terhére társasági adónemben (ta) 2.540.000 Ft, általános forgalmi adó (áfa) adónemben 6.221.000 Ft, egészségbiztosítási alapot megillető járulék adónemben 1.897.000 Ft, nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulék adónemben 5.622.000 Ft, munkaadói járulék adónemben 275.000 Ft, munkavállalói járulék adónemben 138.000 Ft, szakképzési hozzájárulás adónemben 267.000 Ft, innovációs járulék adónemben 4.880.000 Ft adókülönbözetet állapított meg. Az összesen 21.840.000 Ft adókülönbözetet adóhiánynak minősítette, megállapította, hogy a felperes 5.720.000 Ft magánszemélyt terhelő személyi jövedelemadó (szja) tekintetében elmulasztotta a megállapítási, levonási és bevallási kötelezettségét, ezért 2.860.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki. Az adóhiány után a felperest 10.920.000 Ft adóbírsággal sújtotta, és 8.888.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] Az alperes alaphatározata a kereset által vitatott körben az alábbiakat tartalmazza:
2009. január 1. - 2009. augusztus 31. között K. P. (K.P.), aki az E. C. Bt. (Bt.) beltagja rendszer-üzemeltetési vezetőként dolgozott a felperes megrendelőjének telephelyén, úgy hogy a felperessel fennálló munkaszerződése alapján a felperes munkavállalójaként heti 40 órában rendes munkaidőben végezte a feladatait. A munkaidőn túli, illetve a hétvégi ügyeletet pedig megbízási szerződés alapján a Bt. beltagjaként látta el. 2009. szeptember 1-jével a felperes és K.P. a munkaszerződést megszüntették, ezzel egyidejűleg a felperes és a Bt. között fennálló megbízási szerződést módosították akként, hogy a megbízási szerződés részévé tették azokat a munkákat, amelyeket korábban K.P. munkaszerződése alapján volt köteles ellátni. 2009. szeptember 1. - 2011. január 31. között K.P. megbízási szerződés alapján látta el változatlan feltételek mellett azokat a feladatokat, amelyeket korábban munkaszerződés alapján végzett.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság jogszerűen járt el akkor, amikor az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény (Mt.) 102.-103. §-ai alapján a megbízási jogviszonyt munkaviszonnyá minősítette át és a Bt.

részére kifizetett megbízási díjak bruttó összegét K.P. munkaviszonyból származó jövedelmeként vette figyelembe, ennek kihatásait a különböző adónemekben (áfa, szja, társadalombiztosítási járulékok, munkaadói járulék, munkavállalói járulék, szakképzési hozzájárulás) keletkező adófizetési kötelezettségekre, valamint az adózás előtti eredményre vonatkozó jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően állapította meg. A felperes és a Bt. közötti megbízási szerződés ugyanis 2009. augusztus 31-ig a fennálló munkaviszonyhoz kapcsolódó túlmunka, 2009. szeptember 1-től pedig a munkaviszony leplezését szolgálta.

- [5] A felperes 2008. augusztus 28-án kötött szerződés alapján bérbe vette az ingatlant (ingatlan) és a hozzátartozó helyiségeket. Az ingatlan tulajdonosa „ingatlan bérbeadása” megnevezéssel havonta állított ki számlát a felperesnek, aki ezek áfa tartalmát - három hónap kivételével - levonásba helyezte. A felperes viselte a bérelt lakás rezsiköltségét is, a közüzemi számlák áfa tartalmát bevallásaiban nem szerepeltette levonható adóként. Tekintettel arra, hogy a bérelt lakást a vizsgált időszakban a felperes ügyvezetője J. Z. és családja használta, ez az ő lakhatásukat biztosította, és ezt a felperes gazdasági tevékenysége körében nem hasznosította, az ingatlan bérbevétele nem minősül a felperes adóköteles tevékenysége és szolgáltatás nyújtása érdekében igénybe vett szolgáltatásnak.
- [6] A felperes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára nem volt jogosult a bérleti díjról szóló számlák áfa tartalmának levonásba helyezésére. Az elsőfokú adóhatóság ezért helyesen járt el akkor, amikor az ügyvezető és családja részére a térítés nélkül biztosított lakást a magánszemély bevételeinek, továbbá járulékalapokat képező olyan jövedelmeknek minősítette, amelyek után szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettség is keletkezik. Az volt az alperes jogi álláspontja, hogy a felperes az ügyvezető részére teljesített juttatás címén a bérleti számlák alapján 2009. évben kifizetett 6.179.000 Ft-ot, a 2010. évben 4.578.000 Ft-ot, 2011. évben pedig az 5.059.000 Ft-ot a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 79. § (1)-(4) bekezdései értelmében személyi jellegű ráfordításként számolhatja el.
- [7] Az alperes egyetértett az elsőfokú adóhatóság azon álláspontjával is, mely szerint a felperes által átadott dokumentációk alapján végzett tevékenységek - figyelemmel a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatalának (SZTNH) szakvéleményére is - nem felelnek meg a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény (Ktia tv.) 12. §-a szerinti kutatás-fejlesztési tevékenységnek, ezért a felperes nem volt jogosult innovációs járulék fizetési kötelezettségének csökkentésére, emiatt terhére 2010. évre

2.500.000 Ft, 2011. évre pedig 2.380.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyek összegével - az Sztv. 81. § (2) bekezdés e) pontja alapján - csökkentette a felperes adózás előtti eredményét is.

- [8] Az alperes a mulasztási bírságot az Art. 172. § (4) bekezdése alapján szabta ki K.P. munkavállaló által fizetendő és a felperes által levonni elmulasztott adó, az összesen 5.720.000 Ft után. Jogi álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság az adóbírság kiszabása során az Art. 170. § (1) és (2) bekezdéseinek, 171. § (1) bekezdésének megfelelően járt el, helyesen állapította meg a kivételes méltánylást érdemlő körülmény hiányát, ezért megalapozottan határozta meg az adóbírságot az adóhiány 50%-ában.
- [9] A felperes keresetének kézhezvételét követően az alperes a 2015. február 2. napján kelt határozatában módosította alaphatározatának indokolását, kiemelve, hogy ez nem érinti az alaphatározat rendelkező részét. E határozatban az alperes kifejtette, hogy az ügyvezető részére bérelt lakás vonatkozásában áfa adónemben megállapított adóhiány után kiszabott adóbírság esetében azért nem találta alaposnak a felperes fellebbezésében előadottakat, mivel alapvető szabályokat hagyott figyelmen kívül, illetve sértett meg abból a célból, hogy adókötelezettségeit csökkentse, ezért a méltányosság gyakorlásához szükséges elvárható körülmények tekintés a felperes javára e körben sem állapítható meg.
- [10] A peres eljárás során az elsőfokú bíróság a felperes indítványára tanúként hallgatta meg K.P.-t és szakértőként vonta be a perbe a Budapesti Corvinus Egyetem Gazdálkodástudományi Kar Vezetéstudományi Intézetét. A perben kirendelt szakértő véleményében azt állapította meg, hogy a perrel érintett tanulmányok megfelelnek a Ktia tv. 12. §-ában definiált kutatás-fejlesztés valamely típusának, az innováció tartalmi követelményeinek.
- [11] A szakvélemény előterjesztését követően az alperes a 2016. december 6. napján kelt határozatában módosította a határozatban módosított másodfokú határozatát akként, hogy az elsőfokú adóhatósági határozatot „a 2010-2011. év vonatkozásában innovációs járulék és társasági adó adónemben tett megállapítások tekintetében megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot ebben a körben új eljárás lefolytatására utasította”. Megváltoztatta az elsőfokú határozatot a megsemmisítéssel nem érintett megállapítások tekintetében akként, hogy a különböző adónemekben a felperes javára összesen 228.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, terhére pedig 16.960.000 Ft-ot, amelyből 16.960.000 Ft-ot adóhiánynak minősített. A felperes által magánszemély részére teljesített kifizetés után levonni elmulasztott - mulasztási bírság és késedelmi pótlék alapját képező - adó összegét 5.720.000 Ft-ban határozta meg, 2.860.000 Ft mulasztási bírságot és

8.480.000 Ft adóbírságot szabott ki, 7.846.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

- [12] Az alperes a határozatának indokolásában ismertette a korábbi érdemi döntések lényegét és a perben készült igazságügyi szakértői véleményt. Ezt követően rögzítette, hogy a másodfokú határozat kiadmányozását és jogerőre emelkedését követően tudomására jutott információk szerint a felperes által beszerzett tanulmányokat készítője nemcsak a felperesnek, hanem több más társaságnak is értékesítette. A felperes innovációs járulék fizetési kötelezettségének csökkentése függ attól is, hogy ő volt-e az első társaság, aki a tanulmányokat beszerezte, ezért a tényállás további tisztázása érdekében új eljárás keretében az ellenőrzés folytatása indokolt innovációs járulék és ta adónemekben. Az alperes ezt a határozatát az Art. 135. § (1) bekezdésére, 138. § (2) bekezdésére, 140. § (2) bekezdésére alapította.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [13] A felperes, fenntartva az alaphatározat ellen előterjesztett keresetét, az innovációs járulék tekintetében 2011. évre megállapított adókülönbözet kivételével, vitatta az alperesi határozattal terhére megállapított valamennyi adókülönbözet jogalapját, és az ezekhez kapcsolódó adóbírságot. Kérte, hogy az elsőfokú bíróság az általa vitatott körben törölje az alperesi határozatban terhére előírt fizetési kötelezettségeket.
- [14] A felperes kifejtette, hogy az alperes 2016. december 6. keltű módosító határozata nem tesz eleget a keresetben foglaltaknak, és nem felel meg az Art. 135. § (1) bekezdésének sem. Hangsúlyozta, hogy keresetében a Ktia tv. 4. § (3) bekezdésében, 12. § c) és d) pontjába foglaltak megsértésére hivatkozott, mivel az alperes érdemi döntését e törvényhelyekre alapozta, ezért az alaphatározat eljárási okok miatti hatályon kívül helyezése sérti a garanciális jogait, nem a javára szól, hanem a közigazgatási perben felülvizsgálat alatt álló döntés jogalapját az alaphatározattól eltérő más irányban kívánja megteremteni.
- [15] A felperes álláspontja szerint az alperes megalapozatlanul minősítette át K.P. megbízási jogviszonyát munkaviszonnyá. Az ügyvezető részére bérelt lakás díja pedig az általános kiadásainak részét képezte, és az alperes a számlák ellenértékével maga is csökkentette az adózás előtti eredményét. Érvelése szerint ahhoz, hogy gazdasági tevékenységét folytatni tudja, gondoskodnia kellett az ehhez szükséges személyi feltételről is. A külföldi állampolgárságú, belföldi állandó lakóhellyel nem rendelkező ügyvezető lakhatásának biztosítása nem egyéni szükséglet kielégítését, hanem a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény

(Gt.) által kötelezően előírt személyi feltételek biztosítását szolgálta.

- [16] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [17] Az elsőfokú bíróság az alperes 2016. december 6. napján kelt határozatát hatályon kívül helyezte. Az alperes 2015. február 2. napján kelthatározatával módosított 2014. december 5. napján kelt határozatának a 2010. évi innovációs járulék tekintetében tett megállapítását, és annak jogkövetkezményeit az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárásra kötelezte, egyebekben a felperes keresetét elutasította.
- [18] Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az az eljárás, amely során az alperes határozatát, az azt alá nem támasztó szakértői vélemény beszerzését követően, akként módosítja, hogy az elsőfokú határozat vitatott megállapítását megsemmisítve új eljárást rendel el, és olyan szempontok vizsgálatát írja elő, amellyel a korábbi jogerős határozati megállapítástól eltérő jogalapon kívánja alátámasztani döntését, ellentétes az Art. alapelvi rendelkezéseivel. A módosító határozat garanciális szabályt is sért, mivel semmiféle konkrétumot nem tartalmaz, és a jogbiztonság Alaptörvényben garantált követelményébe ütközik. Nem felel meg ez a döntés az Art. 135. § (1) bekezdésének sem, mivel nem tekinthető felperes terhére, vagy javára történő döntésnek, tehát jogszabálysértő, ezért az új eljárás során az elsőfokú adóhatóság nem tagadhatja meg az innovációs járulék csökkentését azon az alapon, hogy a felperes által kötött szerződés alapján készült tanulmány nem tekinthető kutatás - fejlesztésnek.
- [19] Az adóhatóságok vizsgálták a felperes és a Bt. közötti szerződések minden körülményét és helyesen állapították meg, hogy a felperes és a Bt. közötti szerződés 2009. augusztus 31. napjáig a fennálló munkaviszonyhoz kapcsolódó túlmunka, 2009. szeptember 1. napjától pedig a munkaviszony leplezését szolgálta, ezért az Art. 1. § (7) bekezdése alapján a megbízási jogviszonyt jogszerűen minősítették át munkaviszonnyá. A tanú által előadottak sem cáfolják azokat az alperesi érveket, amelyek szerint a munkaviszony jellemzői a döntőek K.P. foglalkoztatása tekintetében.
- [20] Az alperes a bérelt lakás vonatkozásában helytállóan hivatkozott az Áfa tv. 120. § a) pontjára, mert a lakást kizárólag az ügyvezető és családja használta, az ingatlant a felperes gazdasági tevékenysége körében nem hasznosította. A felperes Gt. rendelkezésére alapított érvelése nem fogadható el. A Gt. valóban nem írja elő, hogy az ügyvezetést kizárólag

magyar állampolgár láthatja el, de a rendelkezéseiből az sem következik, hogy a gazdasági társaságnak külföldi ügyvezetője lakhatását biztosítania kellene. A felperes által hivatkozott C-371/07. számú ítélet tényállása eltér a perbelitől. A felperes ügyvezetőjének lakhatását biztosító ingatlan nem a vállalkozás adóköteles tevékenységét szolgálta, nem kapcsolódik közvetlenül a felperes gazdasági tevékenységéhez, és az, hogy ügyvezetőnek nem volt lehetősége a bérlemény jellemzőinek meghatározására, ezt nem cáfolja meg. Ha elfogadást nyerne az a felperesi érvelés, mely szerint a társaság ügyvezetőjének lakhatását biztosító ingatlan a vállalkozás adóköteles tevékenységét szolgálja, akkor a gazdasági társaságok gazdasági tevékenységéhez közvetlenül, kétséget kizáróan nem kapcsolódó szolgáltatásnyújtások olyan tág körben lennének figyelembe vehetők, ami már nyilvánvalóan nem volt a jogalkotói akarat az Áfa tv. 120. § a) pontja tekintetében. Az elsőfokú bíróság - tiltott keresetváltoztatás miatt - nem vizsgálta meg a felperes első tárgyalást követően előterjesztett, az Alapszerződés 39. cikkével kapcsolatos érvelését.

- [21] Az elsőfokú bíróság jogi álláspontja szerint a felperes esetében - az adóbírság kapcsán - a méltányosság gyakorlásához szükséges elvárható körülmények nem állapítható meg, mivel több éves adózási gyakorlattal rendelkező társaság és önmagában az, hogy az áfa levonás körében a vita eltérő jogértelmezés miatt keletkezett, nem ad alapot méltányosság alkalmazására.

A felülvizsgálati kérelmek és ellenkérelmek

- [22] A felperes kérte a jogerős ítélet és az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését a megbízási szerződés átminősítése (felülvizsgálati kérelem 1. pontja) és a bérleti díj áfa tartalmának levonásba helyezése (felülvizsgálati kérelem 2. pontja) tekintetében hozott döntések kapcsán, az innovációs járulék fizetési kötelezettség tekintetében (felülvizsgálati kérelem 3. pontja) pedig hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Másodlagosan, ha a Kúria az előzőek szerinti kérelmének nem adna helyt, akkor az áfa levonásba helyezése miatt kiszabott adóbírság kapcsán a jogerős ítélet, és az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését.
- [23] A felperes érvelése szerint a felülvizsgálati kérelmének 1. pontjával kapcsolatos ítéleti döntés nem felel meg az Áfa tv. 5. § (1) bekezdésének, 6. § (1) és (5) bekezdésének, 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésének, az Art. 1. § (7) bekezdésének. Felülvizsgálati

kérelmének 2. pontja kapcsán az Áfa tv. 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, a C-126/14. ítélet 28. pontjának, a C-371/07. ítélet 57., 58., 61. és 62. pontjainak megsértésére hivatkozott. Az volt a jogi álláspontja, hogy felülvizsgálati kérelme 3. pontjával kapcsolatos ítéleti döntés ellentétes a Pp. 212. § (1) bekezdésével, 221. § (1) bekezdésével, 339. § (1) és (3) bekezdéseivel, a Ktia tv. 4. § (3) bekezdésével, 12. § c) és d) pontjaival. Az adóbírság mértéke kapcsán érvelését az Art. 1. § (6) bekezdésében és 171. § (1) bekezdésére, a Pp. 339/B. §-ára, a 2/2015. (XI.23.) KMK véleményben (KMK vélemény)foglaltakra alapította.

- [24] A felperes álláspontja szerint a határozatok a megbízási szerződést tévesen minősítették át, mivel abból - általa bizonyítottan - hiányoztak munkaviszonyt jellemző alapvető tartalmi elemek. Az ingatlan bérleti díjának áfája kapcsán sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem foglalkozott érdemben a C-126/14. számú ügyre alapított érvelésével, és arra hivatkozott, hogy jogszerűen helyezte levonásba az áfát, mivel beszerzési ügylete az alperes által sem vitatottan általános kiadásainak részét képezte. Az innovációs járulék kapcsán azt hangsúlyozta, hogy minden szükséges adat az elsőfokú bíróság rendelkezésére állt, ezért tévesen döntött e körben hatályon kívül helyezésről, új eljárás elrendeléséről, és az erre adott utasítása nem követhető, nem érthető.
- [25] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a 2016. december 6-án kelt határozatát hatályon kívül helyező döntés jogsértő voltának megállapítását kérte. Azzal érvelt, hogy ez nem felel meg az Art. 135. § (1) bekezdésében, 143. § (1) bekezdésében, a Pp. 157. § a) pontjában, 339. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg határozatának Art. 1. § (2) bekezdésébe, 2. § (1) bekezdésébe ütközését. Hangsúlyozta, hogy a megsemmisítés új eljárásra utasító rendelkezése ellen bírói felülvizsgálatnak nincs helye, ezért e körben permegszüntető végzést kellett volna hozni. Kérte, hogy a Kúria hozzon jogszabálysértő ítélet helyett új határozatot, és a pert 2010-2011. évi innovációs járulékok és ta adónemben tett megállapítások, valamint ezek jogkövetkezményei tekintetében szüntesse meg, egyebekben a felperes keresetét teljes körűen utasítsa el.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [26] A Kúria - a Pp. 275. §-a alapján eljárva- azt állapította meg, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos, az alperes felülvizsgálati kérelme - a Kúria ítéletében kifejtettek szerint - alapos.
- [27] A jogorvoslathoz való jogot az Alaptörvény XXVIII. cikk (7)

bekezdése szabályozza. A jogorvoslathoz való jog az Alkotmánybíróság értelmezésében az érdemi határozatok tekintetében a más szervhez vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetősége. Ugyanakkor az ilyen felülvizsgálatot nem biztosító jogorvoslat nem feltétlenül alkotmányellenes a nem érdemi, nem ügydöntő határozatok esetén. [5/1992. (I. 23.) AB határozat] Az egyes eljárások során érvényesülő jogorvoslati lehetőségeket az eljárási törvények határozzák meg, közöttük azt is, hogy mely jogorvoslati formák minősülnek rendesnek, illetve rendkívülinek, valamint melyek bírnak halasztó hatállyal az eredeti döntésre nézve, illetve milyen szintjeit biztosítja az állam a jogorvoslásnak. Ezeket az eljárási szabályokat jelen ügyben a Pp.339.§-a és az Art.143. § (1) bekezdése tartalmazza.

- [28] Rámutat a Kúria arra, hogy az Art. 143. § (1) bekezdésének 2008. I.1-től hatályos és jelen eljárásban kötelezően alkalmazandó (kogens) rendelkezése nem ad lehetőséget bírói felülvizsgálatra az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat esetén, és az elsőfokú peres eljárásban nem került alkalmazásra a Pp.337. §-a. Az alperes ezért felülvizsgálati kérelmében helytállóan hivatkozott arra, hogy a 2010. évi innovációs járulék és az ezzel kapcsolatos érdemi döntések és megállapítások tekintetében történő megsemmisítés, új eljárásra kötelezés miatt az elsőfokú bíróságnak - figyelemmel az Art. 143. § (1) bekezdésére - e körben nem állt rendelkezésére olyan másodfokú jogerős határozatba foglalt érdemi döntés, amely felülvizsgálatára törvényes lehetősége lett volna, ezért a pert e részben meg kellett volna szüntetnie, nem végezhetett volna érdemi elbírálást (BH 2014. 313.). Utal a Kúria arra is, hogy a felperes csak a 2010. év tekintetében hozott alperesi döntést vitatta, ezért a 2011. évet érintő döntések nem képezték bírói felülvizsgálat tárgyát, 2011. évről a jogerős ítélet rendelkező része és indokolása sem tartalmaz döntést, illetve megállapítást, ezért az alperesnek az erre az időszakra vonatkozó felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelése és indítványa nem megalapozott. Az előzőekben részletezettek miatt a felperes felülvizsgálati kérelmének 3. pontjával kapcsolatos érvelés tekintetében - hangsúlyozva a bírósági felülvizsgálat terjedelmére vonatkozó jogszabályi rendelkezések kogens voltát - a Kúria csak azt állapíthatta meg, hogy a felperes által e körben előadottak érdemi vizsgálatára nem volt jogszabályi lehetősége.
- [29] A Kúriának - az előzőekben részletezettek miatt - a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 130.§ (1) bekezdés b) c) pontjaira, 157. § a) pontjára figyelemmel a per megszüntetéséről és az e körben hozott ítéleti döntések hatályon kívül helyezéséről kellett határoznia, amit jelen ügyben - arra is figyelemmel, hogy az elsőfokú bíróság

ítéletéről kellett döntenie - nem külön végzésben, hanem ebben az ítéletében tett meg (KGD 2015.189., KGD 2013. 30., KGD 2012. 78.).

- [30] A Kúria jogi álláspontja szerint a felperes felülvizsgálati kérelmében 1. pontban kifejtett érvelés - tartalmát tekintve - a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a Pp. 275. § értelmében a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nincs lehetőség, mert a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság minden rendelkezésre álló adatot, tényt, körülményt, bizonyítékot, érvelést értékelt nemcsak egyenként, hanem egymással egybevetve, a jogvita eldöntésére irányadó eljárási és anyagi jogszabályoknak megfelelően. A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság által e körben kifejtettekkel.
- [31] Az elsőfokú bíróság ítéletében (10. oldal - 11. oldal első bekezdés) iratszerűen állapította meg, hogy a megbízási szerződés alapján végzett munka a munkaviszony tipikus jellemzőit tartalmazza. A rendelkezésre álló adatok szerint ugyanis K.P. személyes munkavégzésre volt köteles. A munkavégzés napi feladatok ellátására vonatkozott, ismétlődően jelentkezett. K.P. nem munkavégzéssel elérhető eredményre, hanem rendszerszerű üzemeltetés ellátására szerződött. K.P. felettese ugyanaz a személy volt, aki a munkaszerződés alapján is ellátta ezeket a feladatokat, és K.P. e személytől kapta a munkavégzésével kapcsolatos utasításokat, munkavégzését is e személy ellenőrizte. A munkavégzés helye is megegyezett a munkaszerződés helye szerintivel, és az ehhez szükséges eszközöket is a felperes bocsátotta K.P. rendelkezésére. A felperes felülvizsgálati kérelmében előadottak kapcsán a Kúria azt állapította meg, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében hangsúlyozott körülmények (a munkaszerződésének ideje alatt a bejárás szigorúbb volt, és ha K.P.-nek szabadságra kellett mennie, akkor meg kellett határoznia, hogy helyette ki végzi el a munkát) nem alkalmasak a kereset alátámasztására. Nem állapítható meg ugyanis jogszabálysértés akkor, ha a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség (Pp. 275. §., BH 2012. 179.).
- [32] A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmének 2. pontja tekintetében - a Pp. 275. §-a alapján eljárva a következőket állapította meg: A felperes a bérleti díjak nettó értékét az Egyéb bérleti díjak megnevezésű főkönyvi kartonon számolta el, és az áfát bevallásaiban levonható adóként szerepeltette, a bérelt lakás rezsi költségét a személyi jellegű egyéb kifizetések között vette figyelembe, a közüzemi számlák

ellenértékét terhelő fizetendő áfát nem helyezte levonásba. A felperes az ingatlan bérleti díját, rezsi költségét, közös költségét nem számlázta tovább. Az alperes - a felperesi érveléssel ellentétben - jegyzőkönyvében és határozataiban is azt állapította meg, hogy a bérleti díjról szóló számlák nettó értékét a felperes az Sztv. 78. § (1) és (3) bekezdései szerinti igénybevett szolgáltatás értékeként anyagjellegű ráfordítások között nem számolhatja el, ezért a számlák nettó összegével megnövelte a felperes adózás előtti eredményét. A felperes által erre fordítottakat az ügyvezető, mint magánszemély részére nyújtott személyi jellegű kifizetésnek minősítette és azt állapította meg, hogy ez az Sztv. 79. § (1)-(2) bekezdései szerint személyi jellegű ráfordításként számolható el, ezért az összegekkel csökkentette a felperes adózás előtti eredményét.

[33] Az adólevonási jog - az Áfa tv. 120. § a) pontja értelmében - akkor gyakorolható, ha a beszerzés az adózó adóköteles tevékenységét szolgálja. A Gt. - a felperes érvelésével ellentétben - nem tartalmaz előírást arra nézve, hogy a gazdasági társaságnak biztosítania kell ügyvezetője és családja lakhatását. A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával, mely szerint a Gt. -re alapított jogi álláspont a jelen ügyben rendelkezésre álló adatok alapján nem elégséges a keresetben és felülvizsgálati kérelemben foglaltak alátámasztására. A közigazgatási és a peres eljárás során sem merült fel olyan adat, és ilyenre a felperes maga sem hivatkozott, amely alkalmas lett volna annak alátámasztására, hogy az ügyvezető abban az ingatlanban, amelyben családjával lakott látta volna el azon tevékenységét, amely szükséges volt a gazdasági társaság adóköteles tevékenységének folytatásához, és a bérlettel kapcsolatban felmerült költségek a felperes, mint adóalany általános költségeinek részét képezték volna, és mint ilyenek alkotó részei lettek volna a felperes termékeinek, vagy szolgáltatásainak.

[34] A felperes által hivatkozott C-126/14. számú ítéletben kifejtett jogértelmezés szerint is a beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a levonási jogosító értékesítési ügylettel ahhoz, hogy adólevonásra legyen jogosult az adóalany. Ez az ítélet rögzíti azt is, hogy a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a felmerült költségek az adóalany általános költségeinek részét képezik-e, és mint ilyenek alkotó részei -e vagy sem az adóalany termékeinek, vagy szolgáltatásainak. A nemzeti bíróságnak csak azon ügyleteket kell figyelembe venniük, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez. Tekintettel arra, hogy a határozatokban jogszerűen megállapított tényállás szerint a felperes által bérelt lakás az ügyvezető és családja lakhatását szolgálta a bérleti díjak áfája nem vonható le.

- [35] Az adóbírságot vitató felperesi kérelem sem alapos. A rendelkezésre álló iratokból ugyanis egyértelműen megállapítható, hogy a határozatok, ideértve a jogerős ítéletet is megjelölik az általuk alkalmazott törvényhelyeket és részletes indokolást tartalmaznak a tekintetben, hogy mit, miért és miként vettek figyelembe, mely okok miatt nem fogadták el a felperes által e körben előadottakat, ezért megfelelnek az e tárgyban irányadó jogszabályi rendelkezéseknek, joggyakorlatnak [Art. 1. § (6) bekezdése, Art. 171. § (1) bekezdése, Pp. 339/B. §-a., KMK vélemény].
- [36] Az előzőekben részletezettek miatt - a Kúria a Pp. 275. § (3)-(4) bekezdései alapján eljárva - ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott.

Záró rész

- [37] A Kúria az eljárási költségek megállapításánál figyelemmel volt a pertárgy értékére, a felek pernyertességének és perveszteségének arányára, a felek által a felülvizsgálati eljárásig, illetve a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségekre, és e tárgyban határozatát a Pp. 75-78. §-aiban, 81.§ (1) bekezdésében, 270. § (1) bekezdésében foglaltak alapján hozta meg.
- [38] A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdésének a) pontján, 50. § (1) bekezdésén és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM. sz. rendelet 13. § (2) bekezdésén alapulnak.
- [39] A Kúria a felülvizsgálati kérelmeket tárgyaláson bírálta el.

, 2017. november 23.

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