

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.192/2018/4.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes:

A felperes képviselője: Dr. Fülöp Péter Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Fülöp Péter ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Kovács Orsolya jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 15. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.066/2017/14.

Rendelkező rész

A Kúria a Salgótarjáni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.066/2017/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kétszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 110.400 (száztízezer-négyszáz) forint kereseti és 184.100 (száznolcvannégyezer-egyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság 2012 évre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek során társasági adó, általános forgalmi adó, szociális hozzájárulási, valamint szakképzési hozzájárulás adónemekben állapított meg adóhiányt és szabott ki jogkövetkezményeket. A megállapítás alapját a N. Kft.-től befogadott 11 db számla képezte, melyekhez kapcsolódóan a felszámított általános forgalmi adó levonási jogát gyakorolta a felperes.
- [2] A felperes személybiztonsági tevékenységet végzett különféle gazdálkodók részére, mely gazdasági tevékenység végzését az adóhatóság elismerte, azonban álláspontja az volt, hogy azt nem a számlákat kiállító társaság biztosította a felperes részére. A magánszemélyek foglalkoztatása körében a felperes munkáltatói minőségének fennállását rögzítette.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatot megváltoztatta, miután az elsőfokú adóhatóság elmulasztotta a társadalombiztosítási ellátásra és magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (továbbiakban: Tbj.) alapján a biztosítottat terhelő járulék megállapítását.
- [4] A felperes keresete folytán eljáró elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította, majd a Kúria a Kfv.VI.35.625/2016/7. számú ítéletével az elsőfokú bíróság ítéletét, valamint az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. A kúriai álláspont szerint az áfa levonhatóságának körében az adóhatóság helytállóan tárta fel a perbeli szerződéses láncolatot és vont le a következtetéseket, azonban az a körülmény, hogy az érintett számlákban foglalt gazdasági eseményeket nem a számlakibocsátó teljesítette, nem eredményezte automatikusan a felperes munkáltatói minőségének megállapítását, miután a felperes és a munkát végzők között munkaviszony nem jött létre. A jogviszonyt nem a munkajogi, hanem a polgári jogi elemek határozták meg.
- [5] Az új eljárásban a felülvizsgálati ítéletben foglalt jogi álláspontra tekintettel a felperes terhére általános forgalmi adó adónemben adókülönbözetet, és adóhiányt és azok járulékait kellett megállapítani, ugyanakkor terhére egészségbiztosítási és munkaerőpiaci járulék, nyugdíj-biztosítási alapot megillető járulék, szociális hozzájárulási adó és szakképzési hozzájárulás nem volt előírható. Társasági adó adónemben a felperesi bevalláshoz képest a z ítéletben írtakra tekintettel volt köteles az alperes az adóalapot újra számolni és amennyiben szükséges a felperes javára vagy terhére adókülönbözetet megállapítani.

- [6] A megismételt eljárásban az alperes 2188073215 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta és a felperes terhére társasági adónemben 1.841.000 Ft, míg általános forgalmi adó adónemben 4.967.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, melyek után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel. Rögzítette, hogy a felperes a 2012. évi adózás előtti eredményét 18.398.000 Ft-tal alacsonyabb összegben mutatta ki.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében azt állította, hogy az alperes nem tett eleget a Kúria ítéletében rögzített iránymutatásnak, miután a társasági adónemben az ítélet [29] pontjában írt tényállás tisztázási kötelezettségét nem teljesítette. Azt hangsúlyozta, hogy a le nem vonható áfa mindenképpen anyagi jellegű ráfordítás, így a társasági adóalapot az áfa összegével mindenképpen csökkenteni kell, mivel nem vitatott, hogy a befogadott számlák kiegyenlítése megtörtént, ekként a felperes társasági adóalapját a bevallással egyezően kellett volna elfogadni. Így az 1.840.000 Ft összegű társasági adóhiány megállapítására jogsértő módon került sor.
- [8] Az alperes érdemi nyilatkozatában a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta és az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Nézete szerint megalapozottan hivatkozott a felperes a Kúria ítéletének [22] és [29] pontjában foglaltakra, az alperes nem hajtotta végre a Kúria ítéletében foglaltakat és a társasági adó nem kapcsán a korrekciót jogszabálysértő módon végezte el. Nézete szerint, miután a számlák kiegyenlítése nem vitásan megtörtént, így a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao.tv.) 8. § (1) bekezdés d) pontja és a törvény 3.számú melléklet B. fejezet 4. pont szerint helytelenül hagyta figyelmen kívül a hiteltelen számlákat a költségek megállapításakor. Nézete szerint a hiteltelen számla megítélése az áfa és a társasági adó szempontjából eltérő, a számlák nettó összegének és áfatartalmának elszámolása fogalmilag nem kizárt, az összegek adózás előtti eredménycsökkentő tételként elfogadhatók.
- [10] Az új eljárásban az Sztv. 78. § (1) bekezdés, 81. § (1) bekezdésében foglalt szabályozás szem előtt tartásával a társasági adóalapot a le nem vonható áfa összegével csökkenteni szükséges, valamint a befogadott számlák kiegyenlítésére tekintettel a számlák nettó 18.398.000 Ft-os összegével a társasági adó alapja nem

emelhető meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása érdekében. Nézete szerint az elsőfokú ítélet jogszabálysértő, mert olyan kérdésben kötelezte az alperest új eljárás lefolytatására, amelyre vonatkozóan a Kúria korábbi ítéletében megismételt eljárás lefolytatását nem rendelte el, azaz a bíróság az új eljárás lefolytatásának szempontjait meghaladóan, azon túlterjeszkedve hozott döntést. Hangsúlyozta, hogy azért sem tartalmazhatott a Kúria döntése ilyen irányú útmutatást, mert a korábbi keresetben a társasági adó elszámolásának jogszerűsége a felperes részéről nem merült fel, csupán az általános forgalmi adó körében tett megállapítást és a jogviszony munkaviszonnyá minősítését kifogásolta.
- [12] A felperes a fiktív számlák költségkénti elszámolásának megtagadásával összefüggő kifogásait csak az új eljárásban hozott határozattal szembeni keresetében fejtette ki. Az alap- és megismételt eljárás szoros egységet képez, egymástól nem választható el. Ezzel ellentétes az elsőfokú bíróság döntése és jogértelmezése, azáltal, hogy a megismételt eljárás során a peres felek új jogi alapokra helyezhetnék keresetüket és az alapeljárásban nem vitatott tényállási elemek vonatkozásában új kereseti kérelmet terjeszthetnének elő. Ezen túlmenően érdemben is vitatta azt az elsőfokú bírósági felfogást, mely szerint a fiktív számlák költségkénti elszámolásra adnának az alapot.
- [13] A felperes a tárgyaláson szóban előterjesztett felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában van fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [15] Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 143. § (1) bekezdése értelmében az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. A Ket.109. § (4) bekezdés alapján a hatóságot a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság határozatának rendelkező része és indokolása köti. A megismételt eljárás és határozathozatal során annak megfelelően köteles eljárni.
- [16] Az Art. és a Ket. fenti előírásai folytán az alperes megalapozottan hivatkozott arra, hogy határozatának jogszerűsége kizárólag a bíróság által elrendelt megismételt eljárás körében vizsgálható. A

felperes ugyanis az adóhatóság határozatának megalapozottsága körében előterjesztett kifogásait a korábbi adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata iránti perben érvényesíthette. A korábbi perben előterjesztett keresetében a felperes nem kifogásolta a „fiktív” számlákkal összefüggésben megállapított társasági adó elszámolás jogszerűtlenségét, nem hivatkozott azok költségkénti elszámolásának figyelembevételére, így az alapper jogerős ítélete – amely a Ket. 109. § (4) bekezdése értelmében meghatározta a megismételt eljárás terjedelmét – nem terjedhetett ki ezekre. Az ezt vitató kereset hiánya egyértelműen megállapítható a felperes korábban, az első eljárásban benyújtott keresetéből és a kúria döntésből is, hiszen azok nem tartalmaznak semmilyen ezzel kapcsolatos felperesi érvelést, utalást. Azt helyesen emelte ki az elsőfokú bíróság, hogy az alperest és az első fokú adóhatóságot a megismételt eljárás során is terheli a tényállás tisztázási kötelezettség, de figyelmen kívül hagyta, hogy ez a kötelezettsége csak a Ket. 109. § (4) bekezdésének keretei között áll fenn.

- [17] A kúriai döntés [29] pontja ekként nem terjedhetett ki a társasági adóelszámolás érdemi vizsgálatára, csupán a munkaviszonnyá történő téves minősítésből eredő esetleges átszámolásra tartalmazott utasítást, mely rendelkezésnek az adóhatóság eleget tett. Az új eljárásban meghozott határozata egyértelműen rögzíti, hogy a társasági adóalap változás nem áll fenn, csupán arra figyelemmel, hogy a munkaviszony minősítés nem nyert igazolást. Vagyis nem volt ezzel kapcsolatban olyan megállapítás mely befolyásolhatta volna annak mértékét. A keresetben előterjesztett érvelésre pedig azért nem lehetett figyelemmel, mert az korábban nem képezte a per tárgyát, azt a felperes nem tette vita tárgyává.
- [18] Miután az elsőfokú bíróság az új eljárásban túllépte a korábbi ítéletben meghatározott eljárási kereteket, ezzel megsértette a Ket. 109. § (4) és az Art. 143. § (1) bekezdésében foglalt törvényi korlátokat. Emiatt a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította. A fentiek okán a Kúriának nem kellett érdemben vizsgálnia a költségelszámolás kapcsán kifejtett elsőfokú bírósági érvelés megalapozottságát.

A döntés elvi tartalma

- [19] *A legfelső bírói fórum iránymutatása alapján megismételt eljárásban már olyan új indokok, érvek, melyek korábban nem kerültek előterjesztésre, nem alapozhatják meg az alperesi határozat jogszabálysértését.*

Záró rész

- [20] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alkalmazásával kötelezte a pernyertes alperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [21] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. §-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. §-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.
- [22] Az alperes kérelmére a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. február 28.

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