

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.273/2018/6.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Stefancsik Márta előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: KPMG Legal Tóásó Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Németh András ügyvéd)

Az alperes: Komárom-Esztergom Megyei Kormányhivatal

Az alperes képviselője: dr. Király András kamarai jogtanácsos

Az alperesi beavatkozó: Alperesi beavatkozó

Az alperesi beavatkozó jogi képviselője: Neiger, Kókai, Papp
Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. képviselő ügyvéd)

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. február 21. napján kelt 4.K.27.023/2016/71. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.023/2016/71. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, a KEB/004/00913-2/2015. és KE/4/765-7/2017. számú másodfokú határozatokat hatályon kívül helyezi és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg 15 napon belül a felperes részére 1.413.337 (azaz egymillió-négyszáztizenháromezer-háromszázharminchét) forint elsőfokú és 500.000 (azaz ötszázezer)

forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyezett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes gépjármű keréktárcsa gyártással foglalkozik T., amelynek alapanyaga az alumínium.
- [2] A felperes a bevételeiben szereplő helyi iparüzési adó (HIPA) összegét önellenőrzéseivel 2015. február 13-án 2013. évre 40.920.098 Ft-ra, 2016. október 25-én 2010. évre 79.201.400 Ft-ra, 2011. évre 82.214.800 Ft-ra módosította.
- [3] Önellenőrzéssel azért élt, mert egyrészt megállapítása szerint helytelen könyvelési gyakorlatot folytatott azzal, hogy az alumíniumtörmelék bér munka igénybevétele útján való újraöntésének költségét igénybe vett szolgáltatásnak, és nem anyagköltségnek könyvelte, másrészt a HIPA alapját téves devizaárfolyammal számította.
- [4] Az önellenőrzések benyújtását követően bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzések alapján 2012-2013. év vonatkozásában Megyei Jogú Város Polgármesteri Hivatalának Adóügyi és Behajtási Irodája a 2015. augusztus 27-én meghozott 9/24495/22/2015. számú határozatával 2013. évre 29.945.200 Ft adókülönböt, 2010-2011. éveket illetően Adóügyi és Behajtási Irodája (mindkét első fokon eljáró közigazgatási szerv a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a 2017. április 20-án kelt 9/951/12/2017. számú határozatával 2010. évre 22.451.000 Ft, 2011. évre 39.156.700 Ft adókülönböt megfizetésére kötelezte a felperest.
- [5] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2015. november 16-án kelt KEB/004/00913-2/2015. számú határozatával a 9/24495/22/2015. számú, a 2017. július 31-én kelt KE/4/765-2/2017 számú határozatával a 9/951/12/2017. számú elsőfokú határozatot helyben hagyta.
- [6] Határozatait a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 39. § (1) bekezdésére, 52. § 37. pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3. § (7) bekezdésére, 47. § (1) és (4) bekezdésére, 48. § (3) bekezdésére, 78. § (2) bekezdésére, valamint Megyei Jogú Város Közgyűlésének a helyi iparüzési adóról szóló 35/2002. (XII.12.) számú rendeletére alapította.
- [7] Indokolása szerint a gyártási folyamat során keletkező alumínium törmelék újraöntésével kapcsolatban felmerült bér munkadíj számviteli szempontból nem anyagköltségnek, hanem

egyéb igénybe vett szolgáltatásnak minősül, a HIPA alapját nem csökkenti. Megállapította, hogy a folyószámlán nyilvántartott túlfizetés miatt a felperesnek tényleges fizetési kötelezettsége nem keletkezett.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [8] A felperes keresetében az alperesi határozatok megváltoztatását, másodlagosan azok hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte.
- [9] Hivatkozása szerint az alperes határozatai sértik a Htv. 39. § (1) bekezdés c) pontját, az Sztv. 16. § (3) bekezdését, 78. § (2) bekezdését, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdését.
- [10] Előadta, hogy önellenőrzést azért végzett, mert a gyártás során keletkező alumínium törmelék rúddá való öntésének bér munka költségét eredetileg tévesen nem anyagköltségként számolta el. A leesett alumínium részek - mivel a gyártásra nem alkalmasak ebben a formájukban - számviteli szempontból az Sztv. 28. § (2) bekezdés c) pontja értelmében új eszköztételnek, hulladéknak minősülnek. Az Sztv. 48. § (3) bekezdése szerint értéket növelő bekerülési (beszerzési) értéként kell figyelembe venni a megmunkálás használati értékét növelő munkafolyamatok ellenértékét jelentő bér munkadíjat. Az újraöntésükig azokon munkaműveletet nem végzett, így a Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 30/2000. Számviteli és 109/2002. Adózási kérdés, valamint a Nemzetgazdasági Minisztérium megkeresésére adott válasza szerint a bér munka növeli az alapanyagköltséget.
- [11] Hangsúlyozta, hogy az általa kialakított gyakorlat célja a gyártási törmelék termelő tevékenységében való további hasznosítása, nem pedig a hulladék értékesítése. Ezért vitatta, hogy a bér munka ellenértékét anyagköltségként csak abban az esetben lehet figyelembe venni, ha a törmeléket értékesítené, és ezt követően vásárolná vissza Ezt az alperesi álláspontot a „tartalom elsődlegessége a formával szemben” számviteli alapelvvel, és az adójogi jogviszonyok valódi tartalom szerinti minősítésének kötelezettségével [Sztv. 16. § (3) bekezdés, Art. 1. § (7) bekezdés] ellentétesnek, és a gazdasági tartalom azonossága ellenére az adófizetés szempontjából indokolatlanul megkülönböztetőnek [Art. 1. § (3) bekezdés] tartotta.
- [12] Az alperes és a beavatkozó az egyesített kereset elutasítását kérte a határozataikban foglalt indokok alapján.

Az elsőfokú határozat

- [13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az egyesített keresetet elutasította.
- [14] A perben kirendelt szakértő véleménye, a helyszíni tárgyalás

és szemle, valamint az egyéb iratok alapján megállapította, hogy az alumínium hulladék újraöntésével új anyagkészlet jött létre, a bér munka díjának igénybe vett szolgáltatásként való könyvelése téves volt, az az anyagköltség része. Megállapítása szerint az önrevízió megalapozott volt, de azt a felperes nem megfelelően dokumentálta, nem végezte el az Sztv. 16. § (3) bekezdése és 165. § (2) bekezdése, valamint a Htv. és Art. szerinti - az ítéletben meg nem jelölt - „könyvelési feladatokat, a szükséges dokumentáció átvizsgálását és kijavítását, amelyek teljessé tették volna az önrevízióhoz kapcsolódó iratanyagot." Ezért a keresetet elutasította.

- [15] Kötelezte a felperest az általa előlegezett 413.337 Ft szakértői díj viselésére, továbbá az alperes részére 2.000.000 Ft, a beavatkozó részére 6.280.000 Ft+Áfa perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelem

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a keresetének megfelelő döntés meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását, harmadsorban az alperes és a beavatkozó részére megállapított perköltség mérséklését kérte.
- [17] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Sztv. 3. § (3) bekezdését, 19. § (3) bekezdését, 29. § (1) bekezdését, 165. § (2) bekezdését, valamint az Art. 1. § (7) bekezdésében, továbbá a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi munkadíjról szóló 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 2. § (1) a) pontjában, 3. § (2) bekezdés b) pontjában, és (6) bekezdésében foglaltakat.
- [18] A felperes az elsőfokú bíróság döntésének az önellenőrzés megfelelő dokumentációjának és bizonyos könyvelési lépések hiányára alapozott keresetet elutasító részét támadta, a bér munkadíj anyagköltségként való minősítését elfogadta.
- [19] Indokolása szerint az Sztv. 19. § (3) bekezdése értelmében önellenőrzés következtében csak a rá nézve kedvező jogorvoslati eljárások lezárásának évében jogszerű a bér munkadíj anyagköltséggé történő átsorolása, ekkor kell a további könyvelési módosításokat elvégezni, és ezeket a beszámolóban rögzíteni, továbbá követelésként a HIPA túlfizetést a követelések közé bevezetni. A jogerős ítéletet a 2017. évi beszámoló benyújtása előtt vette kézhez, így a módosításokat az eredménykimutatásban fel is tüntette, de a könyvelésében a bér munka-számlák anyagköltség főkönyvi számlára átvezetését annak alapján sem végezheti el.
- [20] Az igazságügyi szakértő véleményében megállapította, hogy az önellenőrzést az Sztv. 165. § (2) bekezdés szerinti számviteli bizonylatok (bér munkadíj számlák) alátámasztják, az alperes

könyvelési, vagy a bizonylatokat illető hiányosságot nem tárt fel.

- [21] Az elsőfokú bíróság ennek következtében téves, és a keresettel támadott határozatokban nem szereplő indok alapján utasította el az egyesített keresetet.
- [22] Érelmezte továbbá, hogy az alperes és a beavatkozó részére megállapított perköltség összege az általuk kifejtett tevékenység tükrében - mennyiségét és minőségét illetően is - aránytalanul magas.
- [23] Az alperesi beavatkozó felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [24] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [25] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1)-(4) bekezdése értelmében a Kúria a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja.
- [26] A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság részben tévesen határozta meg a per tárgyát, és ennek következtében jogszabálysértően hiányolta az önellenőrzés megfelelő, - az ítéletében egyébként pontosan meg nem határozott - bizonylatolását.
- [27] A keresettel támadott határozatokat az alperes az Art. 87. § (1) bekezdése szerinti, bevallások utólagos ellenőrzése eredményeként hozta, amelynek célja az Art. 106. § (1) bekezdése és 120. § (1) a) és c) pontja értelmében az adóalap és az adó megállapítása volt. Ezért az önellenőrzés megalapozottságának csak áttételesen, annyiban volt jelentősége, hogy az ellenőrzött bevallások adattartalma az önellenőrzés szerint alakult ki. Azonban az alperes nem az önellenőrzésről döntött, hanem a felperes adókötelezettségét vizsgálta a bevallások tükrében.
- [28] Az elsőfokú bíróság tévesen hiányolta az önellenőrzés bizonylati megalapozottságát, mert nem az volt a hatósági eljárás tárgya, továbbá ezzel a kereseti kérelmen és ellenkérelmen túlterjeszkedett, és a keresettel támadott határozatokban nem szereplő jogsértést rótt a felperes terhére.
- [29] Az elsőfokú bíróságnak abban kellett döntenie, hogy az ellenőrzés alapján meghozott alperesi határozatok jogszerűen állapították-e meg a felperes HIPA kötelezettségét.

- [30] A Htv. vizsgált adóévekben hatályos 39. § (1) bekezdés szerint állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével, az anyagköltséggel, továbbá az alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés adóévben elszámolt közvetlen költségével. Mentés az adóalapnak az a része, amely a külföldön létesített telephelyen végzett tevékenységből származik.
- [31] Az Sztv. 48. § (3) bekezdése szerint tárgyi eszköz értékét növelő bekerülési (beszerzési) értéként kell figyelembe venni a megmunkálás használati értékét növelő munkafolyamatok ellenértékét jelentő bér munkadíjat.
- [32] A felperes keresetét ezen rendelkezés sérelmére alapította, az elsőfokú bíróság a beszerzett bizonyítékok alapján megállapította, hogy az alperes döntése jogszabálysértő a körben, hogy a bér munka díját nem ismerte el anyagköltségként, vagyis a nettó árbevétel csökkentő tényezőként.
- [33] A Pp. 339. § (1) bekezdése szerint ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A (2) bekezdés g) pontja alapján a bíróság az adókötelezettségről szóló határozatot meg is változtathatja. Az elsőfokú bíróság annak ellenére, hogy a keresettel támadott részben az alperesi határozatokat törvénysértőnek ítélte, ennek jogkövetkezményeit nem vonta le, ezzel ítélete rendelkező része és indokolása ellentmondásban van egymással.
- [34] Ezért a Kúria a jogerős ítéletet és az alperesi határozatokat hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.
- [35] Mivel az önellenőrzés könyvelése nem volt a határozat és a kereset tárgya, a Kúria a rendkívüli jogorvoslati eljárásban jogszabályi lehetőség hiányában a felülvizsgálati kérelem e körben való vizsgálatát, továbbá a felperes pernyertességére tekintettel a perköltség összege vonatkozásában megjelölt jogsértés elbírálását mellőzte.
- [36] A megismételt eljárásban az alperes a felperes 2010., 2011., 2013. évi HIPA adókötelezettségét annak figyelembe vételével köteles megállapítani, hogy az alumínium törmelék újraöntésével kapcsolatban felmerült bér munka díja az anyagköltség része, így az adóalapot csökkenti.

A döntés elvi tartalma

- [37] *A bíróság a közigazgatási határozat tárgyát nem képező körben nem állapíthat meg a felperes terhére jogsértést.*

Záró rész

- [38] A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú eljárási és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [39] A Kúria az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről az illetékekről szóló 1190. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja, 43. § (3) bekezdése értelmében alkalmazandó 42. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján rendelkezett.
- [40] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § 84) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. április 4.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Stefanicsik Márta sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró