

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.364/2019/6.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter tanácselnök és előadó bíró; Dr. Sisák Péter bíró; Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Tóth Vera Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Tóth Vera ügyvéd)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe)

Az alperes képviselője: Dr. Madai Péter kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél és a felülvizsgálati kérelem sorszáma: alperes, 29. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 46.K.30.773/2017/28. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 46.K.30.773/2017/28. számú ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében a megbízási szerződés minősítéséhez kapcsolódó rendelkezéseket hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét e körben elutasítja. Az elsőfokú perköltséget és a kereseti illetéket megállapító rendelkezéseket hatályon kívül helyezi. A jogerős ítéletet egyebekben hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 650.000 (hatszázötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 500.000 (ötszázezer) forint kereseti és 1.166.700 (egymillió-százhatvanhatezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket.

A fennmaradó kereseti és felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes az ... s.r.l. és a ... s.r.o. nevű gazdasági társaságokkal kapcsolt vállalkozási viszonyban állt. A felperes 2006. június 1-jén S. Gy. egyéni vállalkozóval (a továbbiakban: Magánszemély) katalógus ellenőrzési feladatok ellátására megbízási szerződést (a továbbiakban: Szerződés) és kereskedelmi vezetői munkakörre munkaszerződést (a továbbiakban: Szerződése II.) kötött.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2012. január 1. - 2013. december 31. közötti időszakra vonatkozóan valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió lezárását követően 2411942335 számú elsőfokú határozatával a felperes terhére különböző adónemekben 59.034.000 forint adókülönbötet állapított meg, amelyből 56.653.000 forint adóhiánynak minősült. A megállapított adóhiány, illetve a felperes által le nem vont személyi jövedelemadó miatt - másik eljárásban - megállapítandó 4.800.000 forint adóhiány után 30.726.000 Ft adóbírságot szabott ki, valamint 5.006.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Az elsőfokú adóhatóság a jogszabályban megállapított kötelezettség megszegése miatt 40.000 forint, a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás nem megfelelő vezetéseért pedig 3.300.000 forint mulasztási bírságot is kiszabott.
- [3] A felperes fellebbezését követően az alperes 2154070954 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot akként változtatta meg, hogy a felperes terhére összesen 58.921.000 forint adókülönbötet állapított meg, amelyből 56.540.000 forint adóhiánynak, 2.381.000 forint bírságalapot nem képező adókülönbötetnek minősült. A megállapított adóhiány, illetve a felperes által le nem vont személyi jövedelemadó miatt - másik eljárásban - megállapítandó 4.800.000 forint adóhiány után 30.670.000 Ft adóbírságot szabott ki, valamint 4.972.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Az elsőfokú határozat megváltoztatással nem érintett rendelkezéseit helybenhagyta.
- [4] Indokolásában kiemelte, hogy az elsőfokú adóhatóság az általa feltárt körülmények összességét értékelve megalapozottan minősítette a Magánszemély Szerződésben meghatározott jogviszonyát megbízási jogviszony helyett munkaviszonynak. Az elsőfokú adóhatóság ugyanis helytállóan állapította meg, hogy a katalógus ellenőrzési feladat jellege által megkövetelt folyamatos munkavégzés, a határozatlan időre ugyanaznap kötött, kétféle jogviszonyról szóló megállapodások, a kevesebb időráfordítást követelő munkáért járó, de az ugyanazon időszaki munkaviszonyból származó jövedelmet jelentősen meghaladó mértékű megbízási díj, a Magánszemély kiválasztásában jelentős szerepet játszó bizalmi viszony és a felperesnél szerzett tapasztalat, valamint az, hogy a Magánszemély kizárólag az adózó részére vállalt munkát a megbízási alapján, együttesen megalapozták a Szerződés alapján teljesített szolgáltatásnak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 1. § (7) bekezdése alapján való munkaviszonnyá minősítését.
- [5] Az alperes utalt arra is, hogy az elsőfokú adóhatóság az eset összes körülményeinek összevetése alapján helyesen mutatott rá arra is, hogy a felperes által használt Szerződés alkalmazásában az adókijátszási célzatnak döntő szerepe volt.
- [6] Az alperes a felperes által a kapcsolt vállalkozások tekintetében alkalmazott szokás piaci árat érintő megállapítások körében rámutatott arra, hogy mivel a felperes transzferár-nyilvántartásai hiányosak voltak, és így nem feleltek meg a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 22/2009. (X.16.) PM rendeletben foglaltaknak, ezért az elsőfokú adóhatóság helyesen állapította meg, hogy a felperes nyilvántartásai nem voltak alkalmasak az általa alkalmazott áraknak a szokásos piaci árral való összehasonlításra. Ebből következően az elsőfokú adóhatóság maga választotta meg - szemben a felperes által alkalmazott költség és jövedelem

módszer helyett - a szokásos piaci ár képzéséhez a módszert, és helyesen döntött a rendelkezésre álló adatok, valamint a felperes által az ellenőrzés során becsatolt funkcionális elemzés alapján az ügyleti nettó nyereség módszer alkalmazása mellett, amely következtében a felperes társasági adóalapja a 2012-2013. évekre vonatkozóan megnövelésre került. A transzferár képzése körében hangsúlyozta, hogy elérhetőek voltak olyan belső összehasonlító adatok, amelyek alapján egyértelműen meghatározható volt az üzemiköltség-arányos eredmény szokásos piaci mértéke, ezért nem volt szükség külső adatbázisban végzett kutatásra vagy értéktartomány képzésre.

A kereseti kérelem

- [7] A felperes keresetlevelében sérelmezte a Magánszemély megbízási jogviszonyának munkaviszonyra való minősítése körében, hogy az átminősítésre az adóhatóság nem adott konkrét érveket, maga pedig valamennyi jogszabályi előírásnak megfelelően kötötte meg a Magánszeméllyel a Szerződést. Az alperes által felhozott körülmények ugyanis a megbízási jogviszonyra is jellemzők, és adóelkerülési szándéka sem volt a Szerződés megkötésével kapcsolatban. A Szerződésben foglalt feladatok ellátása egyebekben teljes mértékben elkülönült a Szerződés II.-ben foglaltaktól. Hangsúlyozta azt is, hogy a Magánszemély a kereskedelmi vezetői munkaköri kötelezettségei mellett, munkaviszonyban nem tudta volna ellátni a Szerződésben nevesített feladatokat. Az esetleges túlmunkák folytán ugyanis a feladatai így nyilvánvalóan meghaladták volna a jogszabály által biztosított munkáltatási kereteket. Végül utalt arra, hogy a Magánszeméllyel a szerződéskötési szabadságukkal élve kötötték meg a Szerződést, mely mind alakilag, mind tartalmilag megfelelt a Szerződés megkötése időpontjában még hatályos a munkavégzés alapjául szolgáló szerződések minősítése során figyelembe veendő szempontokról szóló 7001/2005. (MK 170.) FMM-PM együttes irányelvben meghatározott kritériumoknak.
- [8] A felperes az alkalmazott szokásos piaci árat érintő megállapítások körében is vitatta az adóhatósági megállapításokat. Meglátása szerint ugyanis - bár azt maga is elismerte, hogy a transzferár dokumentációja nem felelt meg mindenben a vonatkozó jogszabályi követelményeknek - az alperes lényegében az általa szolgáltatott adatokat figyelmen kívül hagyva, a tényállás pontos megállapítása helyett a társasági adó alapjának mértékét és összegét a szokási piaci ár elvvel össze nem egyeztethető módon a lényegesen nagyobb eredményességgel bíró kiskereskedelmi eredményesség alapján határozta meg. E körben hangsúlyozta, hogy az alperes által alkalmazott ügyleti nettó nyereség módszer alkalmazása azért is volt téves, mert vetítési alapnak nem a független - nagykereskedelmi volumenű társaságokat és azok ügyleteit -, hanem a saját kiskereskedelmi ügyleteit tekintette. Álláspont szerint viszont kiskereskedelmi és nagykereskedelmi tevékenység nem minősült összehasonlíthatónak egymással.
- [9] Az elsőfokú bíróság az eljárása során a felperes indítványára az alkalmazott szokás piaci árat érintő megállapítások körében szakértői bizonyítást rendelt el. Ezt követően szakértő igazságügyi szakértő (a továbbiakban: Szakértő) a 46.K.30.773/2017/19. számon iktatott igazságügyi szakértői véleményében (a továbbiakban: Szakvélemény) akként foglalt állást, hogy az egyik fél által számított piaci ár sem felel meg a szokásos piaci árnak. A Szakértő viszont egyetértett az alperes által alkalmazott ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer szerinti számítással, amely meglátása szerint valójában megegyezett felperes által alkalmazott módszerrel is. Ebből következően a felek között a számítási módszer alkalmazása kérdésében nem volt eltérés. Az alperes számítását viszont nem találta helyesnek abban a tekintetben, hogy általa bemutatott belső összehasonlító adatok nem feleltek meg az OECD Transzferár Irányelvek által támasztott követelményeknek, mivel az általa alkalmazott független adatokban betöltött funkciók és vállalt kockázatok nem voltak azonosak a

kapcsolt ügyleteket jellemző funkciókkal és kockázatokkal.

- [10] Végül a Szakértő a Szakvéleményében azt állapította meg, hogy a felperes a 2012-ben kevesebb árrest ért el a kapcsolt ügyleteiben, mint ami a szokásos piaci árrest, ezért 2012-ben ki kell igazítania a társasági adó alapját 16.213.000 forinttal. 2013-ra pedig azt állapította meg, hogy a felperes a kapcsolt ügyletein elért jövedelmezősége meghaladta a szokásos piaci jövedelmezőséget, így erre az évre vonatkozóan kiigazításra nem volt szükség.

Az elsőfokú ítélet

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.
- [12] Az elsőfokú bíróság a Magánszemély Szerződésben foglalt feladatainak minősítése körében nem fogadta el az alperes érvelését. Indokolása szerint a Szerződésben meghatározott tevékenység jellege, folyamatos ismétlődése, a jogviszony határozatlan időtartama, valamint a személyes munkavégzés önmagában még nem jelentette azt, hogy a felperes a Magánszeméllyel munkaviszonyt kötött volna. Utalt rá, hogy a Magánszemély munkaviszonyban és megbízási jogviszonyban ellátott feladatai egymástól jól elkülöníthető tevékenységet jelentettek. Az elsőfokú bíróság meglátása értelmében az sem szolgálhatott az átminősítés alapjául, hogy a megbízási jogviszonyban kapott díja jelentősen meghaladta a munkaviszonyból származó bérét, ugyanis az előbbiből származó díj teljesítmény alapján került megfizetésre, azaz az határozta meg, hogy a Magánszemély milyen jelentős mennyiségű munkát végzett el. Indokolásában rámutatott arra is, hogy mivel a felperesnek és a Magánszemélynek a jogviszony megkötése tekintetében szerződési szabadsága volt, ezért az alperes a megbízási jogviszonyt csak abban az esetben minősíthette volna át, amennyiben az akartuk nyilvánvalóan eltérő szerződéstípus megkötésére irányult volna. Ezt azonban az alperes kétséget kizáróan nem tudta bizonyítani.
- [13] Az elsőfokú bíróság a szokásos piac ár megállapítása tekintetében szintén nem osztotta az alperesi határozatban foglaltakat. Indokolásában kiemelte, hogy a Szakvéleményben foglaltak aggálymentesek, logikusak, hiánytalanok voltak, ezért azt határozata alapjaként elfogadta. E körben utalt arra, hogy bár az alperes a Szakértő megállapításait bizonyos körben nem fogadta el, azonban a Szakvélemény kiegészítését, a szakértő meghallgatását, illetve másik szakvélemény beszerzését nem indítványozta. Az alperes által vitatott körben egyebekben rámutatott arra, hogy felperes a kapcsolt vállalkozásaival korlátozott disztribúciós tevékenységet folytatott, erre viszont - szemben az alperes álláspontjával - egyéb belső összehasonlítható adat nem állt rendelkezésre, ezért nem járt el jogellenesen a Szakértő, amikor egyéb független adatok összehasonlításával határozta meg a szokásos piaci árat.
- [14] Végül az elsőfokú bíróság az alperesi határozatnak a transzferár nyilvántartás nem megfelelő adattartalommal történő vezetése miatt kiszabott mulasztási bírság összegét érintő megállapításait elfogadta.

A felülvizsgálati kérelem

- [15] A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben kérte annak hatályon kívül helyezését, és a felperes keresetének elutasítását. Kérelmében a jogerős ítélet rendelkezéseit - az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 6. § (1) és (5) bekezdéseinek, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 25. § (1) bekezdésének,

a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. CXXX. törvény 4. § k) pontjának, a 18. § (1) bekezdés a) pontjának, a 19. § (2) és (3) bekezdéseinek, a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2011. évi CLV. törvény 4. § (1) és (2) bekezdéseinek, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 79. § (4) bekezdésének és a 81. § (2) bekezdésének, a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. LXXXI. törvény 18. § (1) bekezdés b) pontjának, valamint a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdésének, a 339. § (1) bekezdésének és a 339/A. §-ának megjelölése mellett - jogszabálysértőnek találta.

- [16] Álláspontja szerint egyrészt az elsőfokú bíróság a Szerződésben foglalt katalógus ellenőrzési feladatok tekintetében a felmerült bizonyítékokat okszerűtlenül értékelte, illetve az általa felhozott bizonyítékok elvetését sem indokolta érdemben, mindössze kijelentette azokról, hogy önmagukban nem voltak elegendők a megbízási jogviszonynak a munkaviszonnyá való átminősítéséhez. Érvelése értelmében viszont az elsőfokú bíróságnak a rendelkezésére állt bizonyítékokat összességükben kellett volna értékelnie, és ez alapján határoznia a Szerződésben foglalt jogviszony átminősítéséről. Ismételten hivatkozott arra, a felperes saját maga tett kijelentést fellebbezésében arról, hogy a 2006. évi új szerződések, így a Szerződés a és a Szerződés II. megkötését a változó jogszabályi feltételek indokolták. A jogszabályi feltételek ebben az évben akként változtak, hogy lejárt az addig a munkavégzésre irányuló színlelt szerződésekre már meghosszabbítottan adott moratórium, azaz a felperes erre való hivatkozásával közvetetten maga is elismerte, hogy a párhuzamosan kötött munkaviszony megkötéséről szóló Szerződés II. és a megbízási jogviszony megkötéséről szóló Szerződés valójában a korábbi színlelt, ténylegesen munkavégzésre irányuló szerződést váltotta fel.
- [17] Másrészt az alkalmazott szokásos piaci árat érintő bírósági megállapítások körében sérelmezte, hogy a bírósági eljárás során részletesen kifejtette aggályait a jogerős ítélet alapjául szolgált Szakvéleményben foglaltakkal kapcsolatban, azonban az elsőfokú bíróság azokat érdemben nem értékelte, mindössze megismételte a Szakvélemény kifogásolt megállapításait.
- [18] Az alperes kérelmében hangsúlyozta, hogy az összehasonlítható árak körében a költségalapban keletkező különbségeket a rendelkezésére állt adatok és a felperes által az ellenőrzés során becsatolt funkcionális elemzésben foglaltak alapján kiszűrte. A Szakértő azonban megalapozatlanul elvetette az általa alkalmazott adatokat, és használt helyettük helytelen adatokat.
- [19] Rámutatott arra is, hogy a Szakértő arra tekintettel vetette el a belső összehasonlító adatokra alapozott ármegállapítását, hogy a kapcsolt vállalkozásokkal bonyolított ügyletek még a felperessel szintén kereskedelmi viszonyban álló független partnerek ügyleteivel sem voltak összevethetők a funkcionális különbségek miatt. Viszont ennek ellentmondva maga is azt a módszert követte, hogy az ármegállapítás során független partnerek adataiból dolgozott, pedig maga is elismerte a Szakvéleményben, hogy lehetetlen volt független adatokat előállítani, ezért volt szüksége statisztikai szűrésekre. E körben kiemelte azt is, hogy a Szakértő egyebekben sokkal kevésbé összehasonlítható ügyletekkel dolgozott, mint saját maga, ugyanis a felperessel semmilyen kapcsolatban nem állt társaságok ügyleteit vette az ármegállapítás alapjául, nem pedig az általa is alkalmazott, a felperessel kapcsolatban állt független partnerekét.
- [20] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében - amelyben a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte - a Magánszemély jogviszonyának minősítése körében hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság helyesen jutott arra a következtetésre, hogy az nem munkaviszonynak, hanem megbízási jogviszonynak minősült. Az alkalmazott szokásos piaci árat érintő alperes állásponttal szemben pedig kiemelte, hogy a Szakvélemény egy szakmailag és módszertanilag nem kifogásolható

szakvélemény, amely alkalmas volt arra, hogy az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletének megállapításait arra alapítsa. Végül utalt rá, hogy az alperes kezdeményezhetett volna új bizonyítási eljárást, viszont azt az alperes - az elsőfokú bíróság kérdése ellenére - nem tette meg.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [21] Az alperes felülvizsgálati kérelme - az alábbiak szerint - részben alapos.
- [22] A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. A kérelemben Magánszemély Szerződésben foglalt jogviszonya minősítését és az alkalmazott szokásos piaci árat érintő megállapítások kerültek vitatásra. Mivel a mulasztási bírságot érintő megállapítások tekintetében felülvizsgálati kérelem, illetve csatlakozó felülvizsgálati kérelem nem érkezett, így ezen megállapításokat a Kúria nem vizsgálta.
- [23] A [22] bekezdésben foglaltak szerint a Kúriának így jelen ügyben két kérdésben kellett határoznia. Egyfelől arról, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan minősítette-e a Magánszemély Szerződésben meghatározott jogviszonyát megbízási jogviszonynak. Másfelől azt kellett vizsgálnia, hogy az elsőfokú bíróság a Szakvéleményt megfelelően találta-e aggálymentesnek, és tette azt ítélezése alapjává.
- [24] A Kúria elsőként a Magánszemély jogviszonya minősítésének kérdését vizsgálta meg. E körben az alperes álláspontját osztotta több okból is. Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a jogviszony minősítését érintően lényegében a bizonyítékok felülmérlegelését kívánta. Erre a Kúriának szűk körben van lehetősége, így a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes értékelésének hiányában nincs lehetősége felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésére, újra értékelésére. (Kfv.VI.37.110/2018/6. [27])
- [25] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság olyan okszerűtlenül értékelte a Magánszemély jogviszonya körében a rendelkezésére állt bizonyítékokat, amely okán újra kellett azokat értékelnie. Bár az elsőfokú bíróság helyesen mutatott rá arra, hogy a felperes és a Magánszemély szerződési szabadságuknál fogva maguk választhatták meg azon szerződési típust, amelyben a katalógus ellenőrzési feladatok ellátást meg kívánták kötni, azonban minderre - ahogyan az alperes a határozatában arra már helyesen utalt - csak az Art. 2. § (1) bekezdésében foglalt rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének betartásával van lehetőségük. A rendelkezésre állt bizonyítékok alapján megállapítható volt, hogy a felperes azért kívánta - szemben a munkaviszonyban történő ellátásával - megbízási jogviszony keretében elvégeztetni a Magánszeméllyel a Szerződésben foglalt feladatokat, mert a munkabérhez kapcsolódó járulékok megfizetését kívánta elkerülni. Ezzel a felperes célja az adótörvényekben foglalt rendelkezések megkerülésére irányult.
- [26] A felperes által alkalmazott szerződéses megoldás, a járulékfizetés elkerülésére irányuló cél lehetett motivációs tényező, de annak adójogi következményeit is viselnie kell felperesnek. A felperes ugyanis - amint arra az alperes a felülvizsgálati kérelmében helytállóan utalt - az adóigazgatási eljárás során saját maga nyilatkozta azt, hogy a Magánszeméllyel már 1998 óta polgári jogi jogviszonyban állt, a 2006. évi új szerződések megkötését a jelentősen változó jogszabályi feltételek indokolták. Az alperes arra pedig már határozatában rámutatott, hogy jogszabályi feltételek 2006-ban akként változtak, hogy lejárt az addig a munkavégzésre irányuló színlelt szerződésekre már meghosszabbítottan adott moratórium. Ebből következően a felperes az általa előadottakkal maga erősítette meg, hogy az ugyanazon a napon megkötött Szerződés és Szerződés II. valójában a

korábbi színlelt, ténylegesen munkavégzésre irányuló szerződést váltotta fel.

- [27] A keresetlevélben kifejtett azon felperesi előadás is a felperes rendeltetésellenes joggyakorlását támasztotta alá, hogy a Magánszemély a Szerződés II. által létesített munkaviszonyban az esetlegesen felmerülő bérfeszültség, illetve a túlmunkára vonatkozó jogszabályi rendelkezések miatt nem tudta volna ellátni a Szerződésben nevesített feladatokat. Ezzel a felperes elismerte, hogy azért sem munkaviszony keretében kívánta foglalkoztatni a Szerződésben meghatározott feladatokat ellátására a Magánszemélyt, mert azzal bérfeszültséget teremtett volna, tehát a megbízási jogviszony létesítése mögött olyan indokok húzódtak, amelyek az Art. 2. § (1) bekezdése alapján a jogviszony adójogi minősítése során nem voltak figyelembe vehetők.
- [28] A jogviszony minősítése körében az elsőfokú bíróság kirívóan okszerűtlenül nem tulajdonított annak sem megfelelő jelentőséget, hogy a Magánszemély Szerződés II-ben meghatározott munkaviszonyából származó havi rendszeres munkabérét a Szerződésben nevesített megbízási jogviszonyából származó havi rendszeres megbízási díja folyamatosan és jelentősen meghaladta. Az ugyanis - függetlenül attól, hogy a Szerződésben a díjazás teljesítményen alapult -, hogy a kereskedelmi vezetői feladatok ellátásából származó havi rendszeres jövedelmet a katalógus ellenőrzési, a vezetői feladatoknál lényegesen kisebb felelősséget jelentő feladatok ellátásából származó jövedelem átlagosan kétszeresen meghaladta, kétséget kizáróan ésszerűtlennek minősült. Ez pedig szintén azt támasztotta alá, hogy a felperes az adójogviszonyban nem rendeltetésszerűen gyakorolta jogait.
- [29] Ugyancsak elmaradt annak értékelése az elsőfokú bíróság részéről, hogy a katalógus ellenőrzési feladatok körében áttekintett rekordok kapcsán felmerült munkaidő tartama fizikailag nem volt összeegyeztethető a Szerződés II.-ben létesített munkaviszonyhoz tartozó munkaidő tartamával. Ez pedig szintén azt támasztotta alá, hogy a felperes az adójogviszonyban nem rendeltetésszerűen gyakorolta jogait.
- [30] A Kúria az alkalmazott szokásos piaci ár tekintetében viszont nem osztotta az alperes által előadottakat. Az alperes tévesen állította azt felülvizsgálati kérelmében, hogy az elsőfokú bíróság a peres eljárás során kifejtett aggályait ne vizsgálta volna meg. Az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletében ugyanis indokát adta annak, hogy a Szakértő jogszerűen járt el akkor, amikor egyéb független adatok összehasonlításával határozta meg a szokásos piaci árat. Ennek megfelelően indokolási kötelezettségének a Szakvélemény elfogadása körében eleget tett.
- [31] A Kúria Szakvélemény tartalmát viszont - a felülvizsgálati kérelemben nevesített sérelmek ellenére - már nem tudta megvizsgálni. A Kúriának a felülvizsgálati eljárásban abban az esetben van lehetősége egy szakértői véleményben foglaltak felülbírálatára amennyiben a fél e körben a számára rendelkezésre álló perrendi, eljárási lehetőségeit kimerítette. Ha a fél nem tett érdemi észrevételt, nem kérte a szakértő meghallgatását, nem élt további bizonyítási indítvánnyal a rendelkezésére álló határidő alatt, ezt a rendkívüli jogorvoslati eljárásban pótolni már nincs mód. (Kfv.III.37982/2017/15. [44]-[45])
- [32] A [31] bekezdésben részletezettek folytán a Kúria a Szakvéleményt a felülvizsgálati eljárás keretében érdemben akkor vizsgálhatta volna, amennyiben az alperes az ahhoz szükséges intézkedéseket a peres eljárás során megtette volna. Így például az alperesnek kellett volna jeleznie azt, hogy kéri a Szakvélemény további tisztázását, kiegészítését, a Szakértő meghallgatását, esetlegesen új szakértő kirendelést. Mivel azonban az alperes a 46.K.30.773/2017/25. számú és 46.K.30.773/2017/28. számú jegyzőkönyvek tanúsága szerint saját maga nyilatkozott akként, hogy a

Szakvéleményt érintően nem volt további bizonyítási indítványa, annak kiegészítését, a Szakértő meghallgatását, illetve új szakértő kirendelését nem kérte, ezért felülvizsgálati kérelmében már nem volt lehetősége a Szakvéleményben foglaltak további vitatására.

- [33] A fentiek alapján az elsőfokú bíróság egyfelől tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az alperes jogszerűtlenül minősítette át Szerződésben meghatározott megbízási jogviszonyt munkaviszonnyá, ugyanis a fentiek alapján azt az Art. 1. § (7) bekezdésére és 2. § (1) bekezdésére jogszerűen tette meg. Másfelől az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletében az alperesnek a Szakvéleményt érintő aggályaira indokolást adott, ezért az jogszerűen képezte a jogerős ítélet alapját.

A döntés elvi tartalma

- [34] A megbízási jogviszony munkaviszonynak való átminősítése körében kiemelt jelentőséggel bír az, hogy a felperes a megbízási szerződést -a munkaszerződés helyett - az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése végett kötötte.
- [35] A fél a felülvizsgálati eljárás során a szakvélemény rendelkezéseit abban az esetben vitathatja, amennyiben a peres eljárás során a számára rendelkezésre álló perrendi, eljárási lehetőségeit kimerítette. Ha a fél nem tett érdemi észrevételt, nem kérte a szakértő meghallgatását, nem élt további bizonyítási indítvánnyal a rendelkezésére álló határidő alatt, ezt a rendkívüli jogorvoslati eljárásban pótolni már nincs mód.

Záró rész

- [36] A Kúria megállapítja, hogy a felperes 2/3-ad arányban pernyertes, 1/3-ad arányban pervesztes lett. Ebből következően a nagyobb részben pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a nagyobb részben pernyertes felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére, amelynek során figyelembe vette a Szakvélemény díjának összegét is.
- [37] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt 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 (a továbbiakban: Rendelet) 13. §-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett a pernyertesség-pervesztesség arányát figyelembe véve akként, hogy felperes a terhére megállapított adókülönbözlet alapján köteles megfizetni a rendelkező részben megjelölt kereseti és eljárási részilletéket, míg a fennmaradó kereseti és felülvizsgálati eljárási részilletéket a Rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [38] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve, ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége, a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2019. szeptember 5.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök és előadó bíró; Dr. Sisák Péter sk. bíró; Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró