**A Kúria**
 **mint felülvizsgálati bíróság**

**végzése**

**Az ügy száma:** Kfv.I. 35.262/2023/8.

**A tanács tagjai:** Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

    Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

    Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

    Huszárné Dr. Oláh Éva bíró;

    Dr. Tóth Kincső bíró

**A felperes:** Felperes1

                  (Cím2.)

**A felperes képviselője:** Szabó, Kelemen és Társai Andersen Ügyvédi Iroda (ügyintéző: Dr.

                                       név ügyvéd) Cím10

**Az alperes:** Alperes1

                   Cím11

**Az alperes képviselője:** név1 kamarai jogtanácsos

           Cím11

**A per tárgya:** helyi iparűzési adó ügyben hozott határozat bírósági felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** alperes 4. sorszám alatt

**Az elsőfokú bíróság határozatának száma:** Fővárosi Törvényszék 108.K.704.186/2022/6.számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.704.186/2022/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 50.000 (ötvenezer) – 50.000 (ötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

**Indokolás**

**A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1]          A felperes Cg.Cégjegyzékszám1 cégjegyzékszámon 2008. szeptember 02. napján került bejegyzésre Cím4 szám alatti székhelyre, székhelye 2020. július 21. óta Cím2. szám alatt található. A felperes 2021. augusztus 31. napján az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 54. § (1) bekezdése alapján 2015-2016 adóévekre önellenőrzéssel helyesbítette a korábban benyújtott helyi iparűzési adó bevallásait akként, hogy a felmerült adókötelezettségét 0 Ft-ra csökkentette. Önellenőrzése indoklásaként előadta, hogy felülvizsgálata alapján megállapította, hogy 2017. december 31-ig nem volt a helyi iparűzési adó (továbbiakban. hipa) alanya.

[2]          Az elsőfokú adóhatóság a 6/2022. számú megbízólevéllel iparűzési adónemben 2016. január 01. és 2017. december 31-e közötti időszakra adóellenőrzést rendelt el a felperesnél, majd a 2022. június 22. napján kelt FPH001/1012-13/2022. számú határozatával a felperes terhére 384.933.802Ft adóhiánynak nem minősülő adókülönbözetet állapított meg. Az elsőfokú adóhatóság rögzítette, hogy a felperesnek a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 35.§,36.§-37. § alapján fennállt az adóalanyisága, ezért adófizetésre köteles. Hangsúlyozta, hogy a vállalkozás fő tevékenysége gyógyszer, gyógyászati termék nagykereskedelme, székhelyén túlmenően ...-ön telephellyel rendelkezik. Részletesen vizsgálta árbevételét, illetve költségeit, amelyek alapján munkálta ki adóalap megosztási kötelezettségre tekintettel a főváros illetékességi területére jutó adóalapot és adófizetési kötelezettséget.

[3]          A felperes fellebbezésében vitatta, hogy hipa fizetésére kötelezett vállalkozó lenne, egyebek mellett azért is, mert álláspontja szerint nem tekinthető egyéb szervezetnek.

[4]          A felperes fellebbezése folytán eljárt alperes a BP/1008/06783-2/2022. számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Egyetértett az elsőfokú adóhatósággal abban, hogy a külföldi vállalkozó iparűzési adókötelezettségére a Htv. 35. § (1) bekezdése, 37. § (1)-(2) bekezdései, továbbá a 36. §-ban foglaltak az irányadók. Rámutatott arra, hogy a vállalkozó akkor végez állandó jellegű iparűzési tevékenységet az önkormányzat illetékességi területén, ha ott székhellyel, telephellyel rendelkezik, függetlenül attól, hogy tevékenységét részben, vagy egészben telephelyén kívül folytatja. A székhely törvényi definíciója alapján külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe esetében a székhely alatt a cégbejegyzésben a fióktelephelyeként megjelölt helyet kell érteni. Arra is utalt, hogy a Htv. 52. § 31. pont a) alpontja és 41. pont összevetése alapján a Htv. külön rögzíti, hogy a cégnyilvántartásban a fióktelephelyeként megjelölt hely székhelynek minősül, és ekként a külföldi vállalkozót a fióktelephely címe szerinti településen mindenképp terheli adókötelezettség. Hangsúlyozta, hogy a külföldi székhelyű vállalkozások Magyarországon gazdasági tevékenységet a törvényben meghatározott kivételektől eltekintve, kizárólag a Cégbíróságon is regisztrált fióktelep útján végezhetnek, illetőleg nem gazdasági tevékenység céljából kereskedelmi képviseletet hozhatnak létre. A fióktelep és a kereskedelmi képviselet a külföldi vállalkozást megtestesítő, önálló szervezeti forma, minthogy gazdasági tevékenységet főszabályként csak a fióktelep útján végezhet a külföldi vállalkozás. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: régi Art.) a fióktelepet, mint a külföldi székhelyű vállalkozás adózási ügyvivőjét határozza meg, s egyszersmind azt is kimondja, hogy a külföldi vállalkozás a belföldi adókötelezettségeit illetően a fióktelep testesíti meg, gyakorolja az adózó jogokat, illetőleg teljesíti az adókötelezettségeket. Mindezek alapján adófizetési kötelezettsége a helyi iparűzési adó tekintetében a felperesnek fennállt.

**A felperes keresete és a védirat**

[5]          A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását kérte, annak megállapításával, hogy 2016. és 2017. adóévekre adókülönbözet nem terheli. Másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokon eljárt adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[6]          Szerinte az adóhatóság határozata három ok miatt jogszabálysértő. Egyrészről figyelmen kívül hagyta a Htv.-nek a helyi iparűzési adó alanyára, azaz a vállalkozóra vonatkozó rendelkezéseit, másodsorban nem reagált a felperesi észrevételre és nem indokolta meg, hogy az abban foglalt jogi érvelés miért nem helytálló, harmadsorban kiterjesztő jogértelmezéssel, vagyis a hipa alanyok taxatív felsorolását tartalmazó jogszabályi rendelkezések jogszabálysértő kiszélesítése útján minősítette a felperest a hipa alanyának. Állította, hogy a Htv., a külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviseleteiről szóló 1997. évi CXXXII. törvény (a továbbiakban: Fkt.), valamint az régi Art. vonatkozó rendelkezései alapján egyértelműen megállapítható, hogy a fióktelep 2017. december 31-ig nem volt alanya a hipának.

[7]          Részletesen ismertette és elemezte a Htv. 35. § (2) bekezdésében és 52. § 26. pontjában foglaltakat és hangsúlyozta, hogy ez utóbbi jogszabályhely az a-d) pontok alatt zárt, taxatív felsorolást adott arra vonatkozóan, hogy a Htv. alkalmazásában kik minősülnek vállalkozóknak. Az Fkt. 3. § (1a) bekezdése és 10. § (2) bekezdése, valamint a Kúria ítélkezési gyakorlata (EBH 2017.K.2.) alapján a külföldi vállalkozás nem, csakis annak fióktelepe jogosult Magyarországon a saját nevében gazdasági tevékenységet végezni. Vállalkozó tehát – a Htv. alkalmazásában – csak a fióktelep lehet, ha a Htv. 52. § 26. pont d) pontja szerinti egyéb szervezet fogalmába besorolható. A Htv. nem definiálta az egyéb szervezet fogalmát, ezért arra a régi Art. értelmező rendelkezéseit kell alkalmazni. A régi Art. 178. § 9. pontja egyéb szervezet fogalma alatt zárt, taxatív felsorolást tartalmazott, melyben a fióktelep nem szerepelt. Ezek alapján a fióktelep a régi Art. hatálya alatt nem tartozott a vállalkozó fogalmába, így a hipának nem volt alanya. Rámutatott arra, hogy az Art. 7. § 13. pontja szerinti egyéb szervezet fogalmába a fióktelep már beillesztésre került, így 2018. január 01-től a fióktelep a hipa alanya lett. Ezt megelőzően azonban nem.

[8]          Megítélése szerint az alperesi határozat indokolása ellentmondásos, és ezzel összefüggésben hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.198/2015/4. számú precedens értékű ítéletének azon megállapítására, hogy „az adójogszabályok értelmezésének a határa az adójogi norma tényállás kötöttsége. Ebből az következik, hogy értelmezés útján nincs jogszerű lehetőség a világosan lefektetett fogalmak, tényállási elemek jelentésének kiszélesítésére, még abban az esetben sem, ha azok összességükben adott esetben, illetve esetlegesen hézagos, hiányos szabályozást alkotnak is. Ellenkező esetben ugyanis az adókötelezettség kiterjesztése valósulna meg a jogalkalmazó szervek által”. Idézte a Kfv.I.35.304/2018/12. számú ítéletében kimondottakat is, miszerint „adójogszabályban, adókötelezettséget csak egyértelmű norma megfogalmazásával lehet meghatározni, annak tartalmát értelmezéssel bővíteni nem lehetséges”. Ez alapján állította, hogy a jogalkotó szerepét az adóhatóság nem veheti át oly módon, hogy egy taxatív törvényi felsorolást egy újabb elemmel kibővíti.

[9]          Az alperes védiratában határozatában foglaltak fenntartásával a kereset elutasítását kérte.

**Az elsőfokú bíróság döntése**

[10]      Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta.

[11]      Elemezte a Htv. 35. § (1) bekezdését és 52. § 26. pontját és a felperessel azonos megállapításra jutott, mely szerint a Htv. 52. § 26. pontjának a) - d) pontjai közül a felperes kizárólag a d) pont alatti „egyéb szervezet” fogalmába illeszthető be. Az egyéb szervezet fogalom meghatározását viszont a Htv. nem tartalmazza, annak felhatalmazása alapján a régi Art. 178. § 9. pontja rögzíti, amelybe a felperes nem illeszthető be, mert egyik szervezeti formának sem felel meg. Mindezek alapján a felperes alappal állította, hogy a régi Art. hatálya alatt saját vállalkozási tevékenysége alapján nem minősült a hipa alanyának, mivel a Htv. 35. § (2) bekezdése szerinti vállalkozó fogalmának nem felelt meg. Hangsúlyozta, hogy az alperes a vállalkozási tevékenység végzésére és a székhely meglétére figyelemmel állapította meg a felperes hipa alanyiságát.

[12]      Amennyiben az alperes a Htv. 35. § (2) bekezdésének vizsgálatát a külföldi székhelyű vállalkozás tekintetében elvégezte volna, úgy arra a megállapításra kellett volna jutnia, hogy a külföldi vállalkozás a Htv. 52. § 26. pontjában foglaltaknak nem felel meg, mivel az a)-d) pontok rá nem vonatkoznak, mivel a vállalkozónak a gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára kell elvégeznie. A külföldi vállalkozás pedig az Fkt. 2. § b) pontja, 3. § (1) bekezdése, 3. § (1a) bekezdése és 10. § (2) bekezdése alapján, a Kúria EBH 2017.K.2. számon közzétett ítélete által megerősítve, saját nevében nem, csakis fióktelepe útján végez vállalkozási tevékenységet. E feltétel teljesülésének hiányában pedig a külföldi vállalkozás a Htv. alkalmazásában nem minősülhet vállalkozónak, így a további feltételek vizsgálata az ő tekintetében már szükségtelen. Éppen ezért nem találta jogszerűnek azt az alperesi megállapítást sem, mely szerint a felperes adózási ügyvivőként a külföldi vállalkozás adókötelezettségét volt köteles teljesíteni, hiszen a külföldi vállalkozás adókötelezettségének hiányában a felperesnek adózási ügyvivőként sem lehetett hipa kötelezettsége.

[13]      Kifejtette azt is, hogy az alkalmazandó jogszabályi rendelkezések nem ütköztek a norma világosság követelményébe, mivel a vállalkozó fogalmára vonatkozóan egyértelmű taxatív felsorolást adtak, amelyekbe sem a külföldi vállalkozás, sem a felperes nem volt beilleszthető. A felperes által kifogásolt visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalmának sérelmét azonban nem állapította meg, rögzítette, hogy az alperes kiterjesztő értelmezést sem végzett, miután nem tágította a Htv. és a régi Art. által meghatározott vállalkozó fogalmat, hanem téves, jogszabálysértő jogértelmezéssel és jogalkalmazással figyelmen kívül hagyta a vállalkozó fogalmát meghatározó rendelkezéseket. Mindezekre figyelemmel az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megváltoztatta akként, hogy a felperest hipa adófizetési kötelezettség a vizsgált időszakra nem terheli.

**A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

[14]      A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése érdekében.

[15]      Állította, hogy az elsőfokú bíróság a régi Art. 178. § 9. pontjával összefüggő megállapítása téves, amikor az azt tartalmazó felsorolás taxatívnak tekinti. Hangsúlyozta, hogy a jogszabályhelyben szereplő, „ha a törvény másként nem rendelkezik” kitétel ezt már eleve kizárja. Rámutatott arra, hogy a Htv. konkrét rendelkezéseket tartalmazott a vizsgálta időszakra a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepének iparűzési adókötelezettségére több ponton is, így a Htv. 52. § 41. és 52. § 22. pontjában. Az előbbi pontosan meghatározta, hogy a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe alatt mit kell érteni, míg az utóbbi a nettó árbevétel számítására vonatkozóan ad iránymutatást. Ebből következően a Htv. a vizsgált időszakban az adó alanyának tekintette a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepét, hiszen, ha nem lenne adóalany, akkor semmi szükség nem lenne az iparűzési adó alapja kiindulási pontjának, a nettó árbevétel fogalmának meghatározására a törvény szövegében, továbbá a székhely fióktelepre vonatkoztatott definíciójára. Azzal is érvelt, hogy a Htv. már 1993. január 01. óta rendelkezik, ugyan közvetett módon, minden olyan vállalkozás nettó árbevételéről, amely az adott önkormányzat területén gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából üzletszerűen végez (52. § 22. pont h) alpont), 1998. január 01-től pedig nevesítve bekerült a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepénél figyelembeveendő nettó árbevétel fogalma a Htv. 52. § 22. pont g) alpontjába.

[16]      Utalt arra, hogy jelen tényállásbeli esettel hasonlatos módon felmerült kérdésként az ügyvéd, ügyvédi iroda helyi iparűzési adóalanyisága, amely jogbizonytalanságot a Legfelsőbb Bíróság a 4/1999 közigazgatási jogegységi határozattal oldott fel és állapította meg, hogy az ügyvédi iroda annak ellenére alanya a helyi iparűzési adónak, hogy az 1997. december 31-ig hatályos Htv. ilyen egyértelmű rendelkezést nem tartalmazott. A külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepének iparűzési adóalanyisága ezen jogegységi határozat logikája mentén haladva egyértelműen megállapítható.

[17]      Előadta, hogy a fióktelep gazdasági önállósággal rendelkezik, gazdasági tevékenységet végez, saját neve alatt szerez jogokat és vállal kötelezettségeket, alanya a Tao törvénynek és a vizsgált évekre teljesítette is Tao bevallási kötelezettségét. A felperes irányadónak tekinti a számviteli törvény beszámoló készítésére, közzétételére vonatkozó szabályait és a Htv. maga rendelkezik arról, hogy fióktelep esetében mit kell az iparűzési adó alapja kiindulási pontjaként nettó árbevételnek tekinteni. Ez bizonyítja, hogy a jogalkotó a helyi adó tekintetében a fióktelepet adóalanynak tekintette, a jogalkotói szándék a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepe iparűzési adóalanyiságának előírására irányult. A Kúria joggyakorlata is igazolja megállapítását, mivel más, fiókteleppel kapcsolatos eseti döntéseiben a fióktelep iparűzési adóalanyiságát, mint egyértelmű tényt tekintve hozta meg döntéseit. Felhívta a Kfv.35.131/2020/10.számú végzését, melyből levonható az a következtetés, hogy a fióktelep iparűzési adóalanyisága nem kérdőjeleződött meg. Álláspontja szerint a BH. 2014.28. határozat is az alperes álláspontját erősíti, illetve a Kfv.35.517/2009/5. számú adóügyben hozott határozat szintén utal arra, hogy nem csak a törvényben felsorolt és megnevezett adóalanyok lehetnek iparűzési adófizetésre kötelezettek. Mindezek alapján az elsőfokú bíróság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy a fióktelep nem alanya a helyi iparűzési adónak.

[18]      A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság a Htv., az Fkt. és a régi Art. vonatkozó rendelkezéseinek összevetése alapján helytállóan jutott arra következtetésre, hogy a felperes nem minősül vállalkozónak és 2018. január 1-ig nem volt a helyi iparűzési adó alanyának tekinthető.

**A Kúria döntése és jogi indokai**

[19]      Az alperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos.

[20]      A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálta felül.

[21]      A Kúriának abban a jogkérdésben kellett állást foglalnia, hogy a Htv. szabályozási keretei között a felperes a vizsgált időszakra vonatkozó jogi szabályozás alapján a hipa alanyának volt-e tekinthető. Ennek megválaszolása során egyrészről azt is el kellett dönteni, hogy a Htv. értelmező rendelkezései között szereplő a Htv. 52. § 26. pont a)-d) pontjában megadott vállalkozó fogalmának meghatározásakor alkalmazandó-e a régi Art. erre vonatkozó szabályozása, vagy a peres felek között felmerült jogvita eldönthető-e kizárólag a Htv. keretei között.

[22]      Az a felek között nem volt vitatott, hogy a felperes a Htv. 35. § (1) és 36. §-a szerinti iparűzési adóköteles tevékenységet végzett, a külföldi vállalkozás a Magyarországon nyilvántartásba vett fióktelepe útján belföldön vállalkozási tevékenység végzésére jogosult.

[23]      A Htv. 35. § (2) bekezdése alapján az adó alanya a vállalkozó**,** továbbá a Polgári Törvénykönyvről szóló törvény szerinti bizalmi vagyonkezelési szerződés alapján kezelt vagyon. A vállalkozó fogalmát az értelmező rendelkezések között adta meg a jogalkotó.   A Htv. 52. § 26. pontja szerint vállalkozó az,akia gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából, üzletszerűen végző

a) a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott egyéni vállalkozó,

b)  a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott mezőgazdasági őstermelő, feltéve, hogy őstermelői tevékenységéből származó bevétele az adóévben a 600 000 forintot meghaladja,

c) a jogi személy, ideértve azt is, ha az felszámolás vagy végelszámolás alatt áll,

d) egyéni cég, egyéb szervezet, ideértve azt is, ha azok felszámolás vagy végelszámolás alatt állnak.

[24]      Miután a felperes a Htv. 52. § 26. pontjának a) -c) pontjai között említett vállalkozók közé **a** felek által sem vitatottan nem sorolható, a keresetben hivatkozott, az elsőfokú bíróság által irányadónak tekintett d) pont figyelembevételével kellett megítélni a felperes vállalkozói minőségét és ezen belül is az egyéb szervezet fogalmát kellett értelmezésalá vonni.

[25]      Az Alaptörvény 28. cikke kimondja, hogy a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik.                                          A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak. Az Alaptörvény 28. cikke a bíróságokra nézve expressis verbis rögzíti az Alaptörvénnyel összhangban lévő, alkotmánykonform értelmezés kötelezettségét. Ez pedig azt is jelenti, hogy a Htv. értelmezése során a Kúriánakaz Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében foglalt általános, egyenlő és arányos közteherviselés követelményének érvényesülésére is figyelemmel kellett lennie. Ezzel kapcsolatban az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V. 30.) AB határozatában  deklarálta, hogy „a jogállami keretek között érvényesülő általános, egyenlő és arányos közteherviselést kötelezettség folytán senki sem köteles arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, de mindenki köteles arra, hogy annyi adót megfizessen, amennyi a törvényből következik. A közteherviselés elve ugyanis ezt is megköveteli […]". (17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [82]-[83] pontjai)

[26]      A Kúria a Htv. kifogásolt rendelkezései szövegének vizsgálata alapján azt állapította meg, hogy a normaszöveg a jogalkalmazók számára a jogalkotó akaratára figyelemmel nem értelmezhetetlen, az az Alaptörvény 28. cikke alkalmazásával, teleologikus, történeti és rendszertani jogértelmezéssel feloldható.A Kúria tekintettel volt az Alkotmánybíróság által lefektetett azon alapelvre is, hogy a törvényhozás valamely, az Alaptörvény sérelmét nem jelentő hibáját általában jogalkalmazói jogszabály értelmezéssel kell feloldani, mert a jogalkalmazás hivatott eldönteni, hogy a konkrét jogviszonyokban az ellentétet (látszólagos ellentétet) hordozó rendelkezések közül melyik törvényhely alkalmazásával kell eljárni.(3098/2016. (V. 24.) AB határozat, 28/2013. (X. 9.) AB határozat [28.pont])

[27]      A teleologikus jogértelmezés során a Kúria azt vizsgálta, lehetett-e a jogalkotónak olyan szándéka, amellyel a külföldi vállalkozások belföldi fióktelepeit ki kívánt volna rekeszteni a hipa fizetésére kötelezettek köréből. Az adóztatás alapvető és legfontosabb funkciója az államháztartás, önkormányzat feladatainak teljesítéséhez szükséges bevételek biztosítása. Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében megjelenő közteherviselés követelményének érvényesülésére tekintettel nem vélelmezhető olyan jogalkotói cél, hogy kifejezett törvényi rendelkezés hiányában, csupán jogértelmezéssel ne minősüljön a helyi iparűzési adóalanyának egy külföldi szereplő Magyarország területén haszonszerzés céljából tevékenykedő fióktelepe, hanem csak az azonos módon működő belföldi vállalkozásokat terhelje ezen adókötelezettség.

[28]      Helytállóan hivatkozott az alperes arra, hogy az elsőfokú bíróság az egyéb szervezet fogalmának meghatározásakor figyelmen kívül hagyta a történeti jogértelmezést is. Nem volt tekintettel a Htv. -nek a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepére vonatkozó, így a székhely (52. § 41. pont) nettó árbevétel (52. § 22. pont) fogalmában megjelenő fióktelep adózására vonatkozó, már 1998. január 1. napjától hatályos szabályaira, amiből okszerűen következik, hogy a fióktelep adófizetésre köteles adóalany. Ezen fogalmak időközi módosítása (nettó árbevétel) és bevezetése (székhely fogalom) összhangban áll az Fkt. 1998. január 1-i bevezetésével. A két jogszabály közötti harmonizációból szintén az vezethető le, hogy kifejezett jogalkotói cél volt a külföldi vállalkozások magyarországi fióktelepeinek hipa alá vonása. Amennyiben ilyen cél nem merült volna fel, úgy szükségtelen lett volna a Htv. és az Fkt. összhangba hozása.

[29]      A rendszertani jogértelmezés során kiindulási pontnak a Kúria azt tekintette, hogy a helyi iparűzési adó önálló adónem, az adó alanyainak, tárgyának, az adó alapjának, mértékének meghatározása más törvényektől függetlenül, a Htv. keretei között önállóan lett szabályozva.           A Htv. valamennyi elemre saját definíciót alkalmaz, más adójogviszonyokat szabályozó törvények értelmező rendelkezései figyelembevételére a hipa körében nem tartalmaz kifejezett utaló szabályt. Az adó alanyai között a Htv. már megalkotása óta ismeri az „egyéb szervezet” fogalmát, és mindenkor minden üzletszerű gazdasági tevékenységet folytató egyéb szervezetet vállalkozónak és így a hipa alanyának tekintett. Ennek következtében az „egyéb szervezet” Htv.  szerinti meghatározását nem más adójogszabály – perbeli esetben az elsőfokú bíróság által alkalmazott régi Art. – alapján, hanem a Htv. 52. § 26. pont a)-d) alpontjai között, az azokban  megjelenített gazdasági tevékenységet saját nevükben és kockázatukra haszonszerzés céljából, üzletszerűen végzők csoportján belül kell elvégezni. Ezen módszer alapján pedig egyéb szervezetként, és így adóalanyként határozhatók meg a külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepei is.

[30]      Összegezve tehát mind teleologikus, mind a történeti, mind a rendszertani jogértelmezés abba az irányba mutat, hogy a jogalkotó hipa szempontjából a perbeli időszakban is adóalanynak tekintette a külföldi vállalkozások magyarországi fióktelepét. Megjegyzi a Kúria, hogy a külföldi vállalkozások magyarországi fióktelepének hipa helyes elszámolása kapcsán már valóban születettek döntések, de ezekben nem merült fel az adóalanyiság kérdése, így azon döntések nem alapozhatták meg az itt érintett jogkérdésre adandó választ.

[31]      A Kúria a fentiekből következő álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az egyéb szervezet törvényi fogalma meghatározásakor tévesen lépett át a régi Art. 178. § 9. pontjában rögzített egyéb szervezet fogalom meghatározásra, mert a Htv. önálló szabályozásából eredően kizárólag az 52. § 26. pont d) pontjából kellett kiindulni. Ennek kapcsán a Kúria azt állapította meg, hogy a jogalkotó tudatosan nem adott taxatív felsorolást, felsorolása nem zárt, hanem nyitott, ezen gyűjtőfogalom alá sorolta be mindazon adóalanyokat, amelyek az előző pontokban nem kerültek említésre.

[32]      Mindezek ismeretében a Kúria az eltérő jogi állásponton alapuló és téves jogértelmezéssel hozott elsőfokú ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdése szerint hatályon kívül helyezte és az eljárt elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárásban a Kúria által kifejtettek figyelembevételével kell dönteni az alperesi határozat jogszerűségéről.

**A döntés elvi tartalma**

[33]      *A normával a jogalkotó mindig egy kitűzött célt kíván elérni, a bíróság feladata, hogy a jogértelmezését e célra tekintettel végezze el az Alaptörvény 28. cikkében írtakra is*figyelemmel.

**Záró rész**

[34]      A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 81. § (1) bekezdése alapján, a feleket megillető felülvizsgálati perköltséget a Kp. 115. § (2) bekezdése, 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[35]      A Kúria a felülvizsgálati kérelemről a felperes kérelme alapján tárgyaláson határozott.

[36]      A végzés elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. január 25.

**Dr. Hajnal Péter s.k.**

**a tanács elnöke**

**Dr. Heinemann Csilla s.k.           Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.                                                   előadó bíró                                                                            bíró**

**Huszárné dr. Oláh Éva s.k.                                                          Dr. Tóth Kincső s.k.**

**bíró                                                                                             bíró**