



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.391/2022/6.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: Felperes1

cím6

A felperes képviselője: Szecskai Ügyvédi Iroda

Cím4., ügyintéző: név1 ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: név2 kamarai jogtanácsos

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes 25. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 40.K.702.280/2021/24. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 40. K. 702.280/2021/24. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének összegét 250.000 (kétszázötvenezer)-250.000 (kétszázötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a 2008. február 28-án kötött szerződés alapján, 2013. január 31-i lejárat határidővel 53.174.516 BRL (brazil real) hitelt nyújtott brazil illetőségű kapcsolt vállalkozása, a cég1 részére. A szerződés szerint a kamat félévenként, a szerződésben rögzített féléves CDI ráta 100%-ának évi 200 bázisponttal növelt mértéke alapján jár.

[2] A kapcsolt vállalkozás 2009-2011. években Braziliában adóként megfizette a kamat 15%-át. A felperes könyveiben bevételként a kamat 100%-át tüntette fel, a 15% forrásadót egyéb ráfordításként számolta el. A felperes a hitelszerződéssel kapcsolatban 2008. február 26-án Swap ügyletet kötött egy spanyol illetőségű bankkal.

[3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága a felperesnél 2009. szeptember 1. - 2012. augusztus 31. időszakra valamennyi adónemre és költségvetési

támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott, melynek során a felperes terhére társasági adó, személyi jövedelemadó, általános forgalmi adó, egészségügyi hozzájárulás és társas vállalkozások különadója adónemekben adóhiánynak is minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki.

[4] A felperes keresettel támadta 2016. március 21. napján kelt, 206126979 számú alperesi határozatot, melyet az elsőfokú bíróság 2018. április 20. napján kelt, 14.K.32.030/2016/30. számú jogerős ítéletével a szokásos piaci ár megállapításával és transzferár elszámolásával összefüggő részeiben az elsőfokú határozatra kiterjedően hatályon kívül helyezett és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A bíróság által elrendelt új eljárásban az elsőfokú adóhatóság társasági adó és társas vállalkozások különadója adónemben a 2019. április 29. napján kelt, 2301144419 számú határozatával a felperest 143.833.000.- Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 71.916.000.- Ft adóbírság és 36.143.000.- Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, míg javára 10.402.000.- Ft adókülönbözetet tárt fel. A felperes fellebbezése folytán eljár alperes 2019. június 27. napján kelt, 2234875516 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Határozata indokolásában meghatározta az alapperben keletkezett szakvélemény figyelembevételével a szokásos piaci kamatot, rögzítette a számítás módszerét. Hangsúlyozta, hogy a felperes a kölcsönszerződésből származó kamat összegét kamatbevételeként lekönnyvelte, a hitelszerződéssel összefüggésben megkötött Swap ügylettel kapcsolatban felmerült tőke ártértékelés hatását, a fizetendő, illetve kapott kamat árfolyam-különbözetét, valamint az egyéb jövőbeni árfolyam változások hatását árfolyamveszteségként, illetve árfolyamnyereségként, a kamatbevétele után Brazíliában megfizetett adó összegét ráfordításként számolta el.

[5] Az adóhatóság megállapítása szerint azonban a felperes helytelen összegben számolta el a fizetett, illetve kapott kamat árfolyam-különbözetét, nem vette figyelembe a tőkére eső árfolyam-különbözetet és az egyéb jövőbeni árfolyamváltozások hatását, így a külföldről származó jövedelmét nem megfelelően határozta meg. Az adóhatóság számítása szerint a külföldről származó jövedelem 2009-2010. veszteség volt, így a felperes nem volt jogosult csökkenteni a tao-kötelezettségét. 2011-ben a külföldi jövedelemre eső adó összegével a tao csökkentendő volt. Az alaphatározatban tett megállapításait is figyelembe véve ekként meghatározta meg a tao és társas vállalkozások különadója adónemekben a felperest terhelő adókülönbözet összegét, valamint 50% mértékű adóbírságot szabott ki.

A kereseti kérelem és az alperesi védekezés

[6] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását az adókülönbözet, az adóbírság és a késedelmi pótlék törlését, másodlagosan annak elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[7] Jogsérelemként jelölte meg, hogy 2009. évre az adómegállapításhoz való jog elévült, valamint a határozati megállapítások megalapozatlanok és iratellenesek. Az adóhatóság az ügyintézési határidőt túllépve, a méltányos és tisztességes eljárás követelményébe ütköző módon folytatta le eljárását, döntésében túlterjeszkedett az alapeljárásban hozott bírósági ítéletben foglalt iránymutatáson, és a külföldről származó jövedelem vonatkozásába új tényekre alapította határozatát, ezáltal olyan összegeket is adózás alá vont, amelyre a bíróság által elrendelt új eljárásban jogszerű lehetőség nem volt.

[8] Álláspontja szerint az adóbírság kiszabása arra figyelemmel jogszabálysértő, mert az alapeljárásban az adóhatóság a másodfokú határozatát a régi Art. 138. § (1) bekezdésében meghatározott 60 napos határidőn túl 2016. február 22-e helyett 2016. március 21. napján hozta meg, tehát hozzávetőlegesen egy hónappal túllépte a jogszabályban meghatározott határidőt. A Kúria iránymutató döntésében (Kfv.I.35.142/2019.) az Alkotmánybíróság 5/2017. (III. 10.) AB határozatára (a továbbiakban: Abh1) alapozva kimondta, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény, hogy a jogszabályban meghatározott hatósági eljárási határidő leteltét követően nem szabható ki szankció, továbbá figyelemmel volt a 17/2019. (V. 30.) AB határozatban (a továbbiakban:Abh2) írtakra is, melyben az adókülönbözet és a késedelmi pótlék szankció jellegét vizsgálta. A Kúria álláspontja az, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóság a rá vonatkozó határidőket betartsa és ezen határidő be nem tartását ne az adózó terhére, hanem javára értékeljék. Emiatt állította, hogy nem volt lehetőség adóbírság szankció alkalmazására, miután a BH 2015.115. számú döntés elvi éllel rögzítette, hogy az új eljárás az alapeljárással egységet képez, ezért a tisztességes hatósági eljáráshoz és a jogbiztonsághoz való jog sérelme következik be, ha a törvényben biztosított határidő hosszabbítást az adóhatóság negligálja akkor is, ha a jogsértés az alapeljárásban történt és az még nem került orvoslásra.

[9] Hangsúlyozta, hogy a megismételt eljárásban az adóhatóság köteles lett volna 90 napon belül lezárni az ellenőrzést, miután a kiemelt adózókra vonatkozó ellenőrzési időtartam (120 nap) a felperesre nem vonatkozott. Ekként az ellenőrzési határidő lejártát követően beszerzett bizonyítékokat figyelmen kívül kellett volna hagynia, illetve az adóhatóságnak az ellenőrzést megállapítás nélkül kellett volna lezárnia erre figyelemmel.

[10] Sérelmezte az adóbírság 50 %-os mértékben történő kiszabását, azzal, hogy a mérték tekintetében az adóhatóság indokolási kötelezettségének nem tett eleget, a bírságolási gyakorlatra irányadó 3006/2018 NAV útmutatóban foglaltakat a bírság mértékének megállapításakor figyelmen kívül hagyták. Megítélése szerint a maximális mértékű adóbírság kiszabására csak akkor kerülhet sor, ahol az adókülönbözet az adózó tudatos tevékenységének eredményére vezethető vissza. A jogszabálysövegeből és az általa idézett indokolásból egyértelműen levezethető, hogy kizárólag a rosszhiszemű, jogtalan előnyszerzésre, illetve a költségvetés megkárosítására irányadó magatartásokat kívánta a jogalkotó ezzel a rendkívül szigorú, az adókülönbözettel majdnem azonos mértékű szankcióval sújtani. A maximális adóbírság kiszabására okot adó körülményeket pedig nem valósította meg.

[11] Megsértett jogszabályként jelölte meg az Air. 94 - 95. §-át, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 164. §-át, a Tao tv. 28. §-át, az Európai Unióról szóló Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 65. cikkét, Alaptörvény XXIV. cikkét. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.142/2019., Kfv.I.35.195/2014/9. BH2015.115, és az Alkotmánybíróság 17/2019. (V.30.), valamint 3024/2019. (II.4.) AB határozataira.

[12] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatban foglaltak alapján.

[13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóságot az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air) 129. § (3) és (4) bekezdése értelmében a bíróság által elrendelt új eljárásban az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetve az ezzel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja, a bíróság határozatának rendelkező része és indokolása köti. Az alapperben hozott ítélet kizárólag a szokásos piaci ár megállapításaival és a transzferár elszámolásával összefüggő részben rendelt el új eljárást, így az adóhatóságnak nem volt lehetősége a külföldről származó teljes jövedelem vizsgálatára. Új eljárást az adóhatóság kizárólag a szokásos piaci ár megállapításával és a transzferárnak külföldi jövedelem beszámításával összefüggő részében folytathat. A felperes elévülési kifogásait, az eljárási határidő megsértésére alapított jogsérelmét alaptalannak ítélte, külföldi jövedelem számításával és az adóbírsággal kapcsolatos kereseti kérelmet érdemben pedig nem találta elbírálhatónak.

[14] Ezen ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a felülvizsgálati kérelem folytán eljárta Kúria a Kfv.I.35.251/2020/7. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[15] Megítélése szerint az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte az alapperben hozott ítélet tartalmát és ennek következményeként annak anyagi jogerejét, ezért jogszabálysértően helyezkedett arra az álláspontra, hogy az adóhatóság a bíróság új eljárásra szóló iránymutatását nem tartotta tiszteletben, azon túlterjeszkedve hozta meg a keresettel támadott határozatát. Az elsőfokú bíróság korábbi jogerős ítéletével a szokásos piaci ár megállapításával és transzferár elszámolásával összefüggő részeiben helyezte hatályon kívül az első-, és másodfokú határozatot és a lefolytatott szakértői bizonyítás alapján úgy döntött, hogy az adóhatóságnak a szokásos piaci kamatot az új eljárásban kell meghatároznia, ezt megelőzően nem lehet állást foglalni abban a kérdésben, hogy a Tao. törvény 28. § (3), (4) bekezdéseit a felperes külföldről származó jövedelmének adózása körében az adóhatóság megsértette-e. Az elsőfokú bíróság tehát az alapperben a külföldről származó jövedelem tárgyában a közigazgatási határozat jogszerűségéről csak annyiban döntött, hogy azt az adóhatóság köteles az új eljárásban megállapítandó szokásos piaci kamat figyelembevételével meghatározni. Ennek következtében a hatóság a szokásos piaci kamat kiszámítását követően annak konzekvenciáit a külföldi jövedelem utáni adókötelezettség körében is köteles volt levonni, amelynek törvényességéről az elsőfokú bíróságnak érdemben döntenie kellett volna.

Az elsőfokú bíróság új eljárásban hozott döntése

[16] A felperes keresetét az adóbírság kiszabása körében akként tartotta fenn, hogy a határidő jelentős túllépése miatt arra nem volt jogszerű lehetőség, de még ha kiszabható is lett volna, úgy annak mértéke túlzó. Másrészt a Tao. törvény 28. §-a szerinti kamatjövedelem beszámítási szabályok, harmadrészt a külföldről származó jövedelem meghatározása vonatkozásában kérte az alperesi határozat felülvizsgálatát.

[17] Az elsőfokú jogerős ítéletével az alperes 2019. június 27. napján kelt, 2234875516 számú határozatát az adóbírságot kiszabó részében megsemmisítette, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította.

[18] Az elsőfokú bíróság az adóbírság kiszabása kapcsán kifejtette, hogy az Air. 5. §- a méltányos eljárás elvét fogalmazza meg, és ezen méltányos eljárás alapelvének sérelmét jelenti álláspontja szerint az is, hogy ha az adóhatóság egyébként a bírság kiszabására vonatkozóan nem jogvesztő határidőt súlyosan elmulasztja. Utalt arra, hogy az Air. 94. § (1) bekezdés a) pontja alapján a felperes esetében a 120 napos ellenőrzési határidő nem volt alkalmazható, azt 90 napon belül kellett volna lefolytatni. Márpedig a felperes esetében az eljárás kezdő időpontja 2018. augusztus 28. volt, ennek következményeképpen a 2018. november 26-án az ellenőrzési határidő letelt. Emiatt az adóhatóság 2018. november 26. után jogszerűen eljárási cselekményeket nem fogantatosíthatott, és az ezt követően beszerzett bizonyítékok a felperesi eljárásban nem voltak figyelembe vehetők. Ezen határidő túl, 2019. február 25-én került lezárásra az elsőfokú eljárás, azt azonban elismerte, hogy a felperesnek a határidőn túl beszerzett bizonyítékok felhasználására vonatkozó kérelmét az alperes teljesítette, mert azokat a másodfokú döntés meghozatalakor figyelmen kívül hagyta.

[19] Az elsőfokú bíróság ismertette az Alkotmánybíróság 5/2017. (III. 10.) AB, valamint 17/2019. (V. 30.) AB határozatokban foglaltakat, majd a Kúria iránymutató gyakorlatára hivatkozva rögzítette, hogy az adóhatóság az Art. 5/A. § (1) bekezdésében biztosított lehetőséggel nem élt, a határozathozatal ideje kiszámíthatatlanná vált, felperes jogbiztonságát sértette.

[20] Azt is hangsúlyozta, hogy az Art. 215. §-a meghatározza az alkalmazandó adóbírság mértékét, míg a 219. § (1) és (2) bekezdése az adóbírság mérséklésére ad lehetőséget. Tekintetbe vette, hogy az adóhatóság a bírság kiszabásakor milyen enyhítő és súlyosító körülményeket alkalmazott, és azt rögzítette, hogy az alperes a fennálló tényeket, körülményeket nem azok súlyának megfelelően értékelte. Így kifejezetten az adóhatóság hátrányára értékelte az ellenőrzési határidő 3 hónapi késését, illetve azt, hogy a felperesi adókötelezettség megítélése bonyolult és több jogi és igazságügyi szakértő igénybevételével volt megítélhető, így a bírság kiszabása során ezt a felperes javára különös méltánylást

érdemlő körülményként kellett volna figyelembe venni. Mindezeket együttesen úgy értékelte, hogy a felperes terhére az adókötelezettségen túl adóbírság kiszabására jogszerűen nem kerülhetett volna sor.

[21] Egyebekben a felperes keresetét az elsőfokú bíróság elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[22] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, annak adóbírságot és perköltséget érintő részében, és állította, hogy e tekintetben a jogerős ítélet sérti a Pp. 346. § (4), (5) bekezdését, a Pp. 83. § (1), (2) bekezdését, valamint a Kp. 2. § (4), 85. § (1) és (5) bekezdéseit. Ezen túlmenően az Art. 215. § (1), (3) és 219. § (2) bekezdésébe is ütközik.

[23] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság ítélete súlyosan jogsértő, elsődlegesen arra figyelemmel, hogy a felperes keresetén túlterjeszkedve abban nem szereplő hivatkozások indokok alapján állapította meg az adóbírság mellőzésének indokoltságát. Rámutatott arra, hogy a felperes keresetében kétféle eljárási határidő mulasztását sérelmezte, a keresetlevele 12. oldalán az alapeljárás során tapasztalt, a másodfokú döntés kiadmányozására nyitva álló határidő megsértésére, az eljárási határidő túllépésére hivatkozott, míg az új eljárás során bekövetkezett ellenőrzési határidő túllépését a keresetlevelének 9-11. oldalán fejtette ki.

[24] A perben az alperes következetesen képviselte azt az álláspontját, mely szerint az ellenőrzés során nem használt fel határidőn túl beszerzett bizonyítékokat, a felperes a 2022. március 21-i beadványában már maga sem tartotta fenn azt a kérelmét, hogy az alperes határidőn túl beszerzett bizonyítékok hiányában megállapításait ne tudta volna megtenni. Ekként a felperes az ellenőrzési határidő túllépésével összefüggésben nem állapította meg, hogy e körben őt olyan jogsérelem érte, ami az adóbírság kiszabását kizárja és az ellenőrzési határidő túllépésével összefüggő egyébként keresetben szereplő kifogásait sem tartotta fenn a per során. Így a bíróság a kereset kereteit túllépve értékelte az ellenőrzési határidő túllépésének tényét az adóbírság mellőzését megalapozó körülményként.

[25] Ezen túlmenően a felperes keresetében nem vitatta az adóbírság kiszabása során a terhére és javára szolgáló körülmények adóhatósági mérlegelésének helytállóságát. Keresetlevelében az adóbírság méltányosságból való törlését nem is kérelmezte. Keresetlevelének 20. oldalán az emelt összegű bírság (200 %) alkalmazása körében fejteti ki azt a nézetét, hogy az csak akkor lehet irányadó, ahol az adókülönbözlet az adózó tudatos tevékenységének eredményére vezethető vissza. Ezzel szemben a felperesnél 200 %-os bírság alkalmazására nem került sor.

[26] A bíróság ítéletében részletes indokolást adott arra vonatkozóan, hogy az adóhatóságnak a felperes javára szólóan kellett volna értékelnie az ügy összetettségét, amit alátámaszt, hogy az alapperben szakértő kirendelésére is szükség volt és nemzetközi jogi normákat is figyelembe kellett venni. A bíróságnak ez az eljárása sérti a Kp. 2. § (4) bekezdésében foglaltakat, továbbá ellentétes a Kp. 85. § (5) bekezdésében foglaltakkal is, mivel mérlegelése iratellenes és okszerűtlen. Az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem korlátaira tekintet nélkül hozta meg döntését, mikor az ellenőrzési határidők megsértése miatt olyan indokok mentén minősítette az alperesi döntést részben jogszabálysértőnek, melyet felperes keresetlevelében maga sem állított, ugyanakkor a felperesi kifogásokra érdemi indokolást sem adott. Ezen túlmenően ellentmondásos az indokolása is, mert amennyiben a határidő túllépés miatt igazolt lenne a felperes tisztességes eljáráshoz való jogának bármilyen sérelme, akkor eleve nem lenne szükség a bíróság kiszabása során értékelendő különös méltánylást érdemlő körülmények vizsgálatára. A kétféle indok egyidejű alkalmazása kizárja egymást.

[27] Ezen túlmenően az elsőfokú bíróság a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett ítélkezési gyakorlattól is eltért, amelynek okait nem jelölte meg. Döntése ellentétes a Kfv.V.35.547/2018/7. számú döntés [28] pontjában, a Kfv.V.35.683/2018/5. számú ítélet [26] pontjában, a Kfv.V.35.123/2020/4. számú végzésében foglaltakkal, továbbá a Kfv.I.35.121/2020/19. számú döntésében írtaknak. Mindezekon túlmenően a 25/2020. (XII. 2.) AB határozat kimondta tényszerűen, hogy az adóigazgatási eljárás a hatósági eljárások egyik szakosított változata, mely az Alaptörvényre visszavezethető sajátosságokkal rendelkezik. Ezek nem lerontják, hanem specializálják a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmát adóügyekben. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság már megkülönböztette az 5/2017. (III. 10.) AB határozat alapját képező jogkérdés alkotmányossági megítélését azoktól a problémáktól, amelyek a 17/2019. (V. 30.) AB határozatban felmerültek, vagyis jelen ügyben a bíróság megalapozatlanul érvel az 5/2017. (III. 10.) AB határozatban foglaltakkal, mivel az AB egyértelműen kimondta, hogy az adóügyekben nem alkalmazható.

[28] A perköltség tekintetében a bíróság megsértette a Pp. 83. § (2) bekezdés első mondatát, miszerint részleges pernyertesség esetén a fél az ellenfél perköltségét pervesztessége arányában téríti meg. Hangsúlyozta, hogy az alapeljárásban perköltség igényét 4.200.000.- Ft összegben jelölte meg, miután az elsőfokú bíróság kizárólag az adóbírságot törölte, így az alperes a per főtárgya tekintetében pernyertes lett, ami 143.833.000.- Ft adókülönbözetet jelentett, vele szembe állítva 71.916.000.- Ft bírság törlésére került sor. Így megállapítható, hogy az alperes pernyertessége jóval nagyobb, mégis az elsőfokú bíróság úgy döntött, hogy a felek maguk viselik költségeiket. Ez nem felel meg a Pp. 83. § (2) bekezdésében írtaknak, illetve nem állapítható meg, hogy perköltség mértékének megállapításakor az elsőfokú bíróság milyen szempontokat követett.

[29] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Álláspontja szerint az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos, mert a felperes keresetében az adóbírság kiszabását is támadta, tekintettel arra, hogy mind az

adóbírság, mind pedig a késedelmi pótlék megállapításának mellőzését kérte. Az adóbírság mellőzését az ellenőrzési határidő jelentős és jogellenes túllépése, a jogszerűtlenül beszerzett bizonyítékok körében, valamint az alapeljárásban határidőn túl hozott határozattal kapcsolatban indítványozta. Ezen túlmenően téves az alperesnek az az állítása, mely szerint a felperes a határidő túllépése miatt emelt kifogásait az alperesi előadások hatására visszavonta, nem olvasható ki a 19. számú összefoglaló nyilatkozatának 3. és 4. pontjából, valamint a 23. jegyzőkönyvből sem. Nézete szerint az elsőfokú bíróság jogszerűen intézkedett az adóbírság törléséről, mert az ügyben bekövetkezett késedelem az ügy érdemére kihatott, és az alperes érdemben nem vitatta, hogy a felperest a határidő túllépés miatt sérelem érte. Ezen kívül tagadta, hogy a Kúria határozataitól az elsőfokú bíróság eltért volna és bemutatta az egyes döntések tekintetében az egyezőségeket.

A Kúria döntése és jogi indokai

[30] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó, Kp. 108. § (1) bekezdése szerint az elsőfokú bíróság ítéletét a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem, keretei között megvizsgálva megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem alapos az alábbiak miatt.

[31] A felülvizsgálati kérelem helyesen hivatkozott arra, hogy a Kp. 85. § (1) bekezdése, és a Kp. 2. § (4) bekezdéséhez kapcsolódó joggyakorlat egységes, azaz a közigazgatási bíróság a közigazgatási perben csak arról a jogsérelemről dönthet, amelyet a felperes kereseti kérelme állít, kivéve a hivatalból vizsgálandó eseteket (Kfv.37.878/2020/5., Kfv.37.138/2019/4.).

[32] Ugyanezt fogalmazta meg a Kúria a 2/2011. (V.9.) KK véleményében is, mely bár a közigazgatási perrendtartás hatályba lépését megelőzően hatályos jogszabályi környezet szerint értelmezte a kereseti kérelemhez kötöttség kérdését a közigazgatási perben, de változatlanul hivatkozható többek között az a megállapítása, hogy a közigazgatási perben a kereseti kérelem nem általában vonatkozik a közigazgatási határozat felülvizsgálatára, hanem a felperes egy meghatározott irányú felülvizsgálatot kér.

[33] A Kp. 37. § (1) bekezdés f) pontja pedig azt határozza meg, hogy közigazgatási pert keresetlevéllel kell megindítani, amely – többek között – tartalmazza a közigazgatási tevékenységgel okozott jogsérelmet, az annak alapjául szolgáló tények, illetve azok bizonyítékai előadásával. A közigazgatási perben tehát a kereseti kérelem nem általában vonatkozik valamely közigazgatási tevékenység jogszerűségének vizsgálatára, hanem a felperesnek pontosan meghatározott irányú vizsgálatot kell kérnie. A felperes által megjelölt jogsérelem szabja meg ugyanis a bíróság számára azokat a korlátokat, amelyek között a közigazgatási tevékenység jogszerűségét vizsgálhatja.

[34] Éppen ezért a Kúria megítélése szerint jelentősége volt annak, hogy a felperes az adóbírság törlését mely sérelemre hivatkozással, milyen jogkövetkezményeket társítva kérte. A Kúria álláspontja szerint a felperes kereseti kérelme – a felülvizsgálati ellenkérelemben hivatkozottakkal szemben – akként értelmezhető, hogy a felperes az adóbírság törlését kizárólag az előző eljárásban a határozat meghozatali határidő túllépésével összefüggésben kérte, míg a megismételt eljárás során az ellenőrzésre nyitva álló határidő túllépése miatt a határidőn túl beszerzett bizonyítékok kirekesztését indítványozta, illetve az állította, hogy erre figyelemmel semmilyen határozat meghozatalára nem kerülhetett volna sor.

[35] Helytállóan részletezte az alperes felülvizsgálati kérelme 8. oldalán a keresetlevél ezzel kapcsolatos állításait, és mutatott rá arra, hogy a különböző eljárási határidő sérelmekhez más- más jogkövetkezmény társítását kérte a felperes. Az előző eljárásban a másodfokú határozat késedelmes kiadása kapcsán hivatkozott az Abh1 és Abh2- ben és ehhez kapcsolódóan a kúria döntésekben kifejtettek, míg az ellenőrzési határidő mulasztáshoz „csupán” a bizonyítékok jogszerűtlen felhasználását társította. Ebben a körben az adóbírság kiszabás jogszerűtlenségét nem említette, nem állította, hogy olyan jogsérelem érte, ami az adóbírság kiszabását kizárja. Kizárólag a bizonyítékok kirekesztésére hivatkozott, melynek az alperes a fellebbezési eljárásban eleget tett és a felperes keresetében a továbbiakban ezt nem vitatta. A felperes által hivatkozott az új bírósági eljárásban 19. szám alatt az ellenőrzési határidő túllépése kapcsán előterjesztett adóbírság törlésére vonatkozó kérelme előterjesztésére már a kereset indítási határidőt követően került sor, így a Kp. előírásainak megszegésével vizsgálta az elsőfokú bíróság ezt a jogsérelmet. Jogosan hivatkozott tehát az alperes arra, hogy e körben az elsőfokú bíróság a kereset keretei túllépte és jogszerűtlenül döntött erre hivatkozással az adóbírság törléséről.

[36] Megjegyzi a Kúria azt is, hogy a felperes által is hivatkozott Abh1 és Abh2 döntésekből nem következik határidő túllépés esetén az adóbírság automatikus törlése, mert az Alkotmánybíróság e döntéseiben kifejtette, hogy bár az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva lehet alkalmas arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét. De az Alkotmánybíróság ezzel azt rögzítette, hogy az adóbírság tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló ügyintézési határidő túllépése csak akkor teszi tisztességtelenné az adóbírság, mint szankció kiszabását, ha a határidőt követő időszakban olyan változás következett be az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az adójogi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálnia, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Ezek ugyanis olyan sérelmek lehetnek, amelyeket megfelelően értékelnie kell a hatóságnak és a bíróságnak. Ezek sérelmével megvalósuló szankciókiszabás tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, ami igazolhatatlan. A közigazgatási bíróság felelőssége, hogy a közigazgatási perek szabályai szerint orvosolja a hatósági jogsértéseket (Abh.2. [105] pont).

[37] Mindezekből következően önmagában a határidő túllépés nem eredményezi a határozat jogsértését. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, mint alapjog sérelme a határidő-mulasztás miatt abban az esetben valósul meg az Abh2. nyomán, amennyiben a

hatóság késedelme miatt az ügyfél alapjoga részjogosítványai gyakorlásában hátrányt szenvedett. A felperes nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő joga részjogosítványait illető hátrányra, jogsérelemre, megjelölés hiányában annak eljárás egészét érintő értékelésére nem is kerülhetett sor. Ennek következtében az elsőfokú bíróság téves jogértelmezéssel állapította meg az alapelv megsértését, mert nem igazolt, hogy a késedelem az ügy érdemére kihatott, vagy a felperest azáltal további jogsérelem érte. Azon túlmenően, hogy a felperes az új eljárás alapeljárással való egységére hivatkozott, keresetében nem mutatta be, hogy milyen jogainak érvényesítésében szenvedett csorbát a korábbi eljárásban elmulasztott határidő kapcsán, arra is figyelemmel, hogy a korábbi határozat hatályon kívül helyezése folytán új eljárás kezdődött, ahol tisztességes eljáráshoz való joga biztosított volt.

[38] Mindezekre tekintettel az elsőfokú bíróság tévedett mikor az Alkotmánybíróság döntéseire hivatkozva a határidők elmulasztása okán az adóbírság törléséről rendelkezett.

[39] A felperes keresetlevelének 20. oldalán fejti ki az adóbírság mértékével kapcsolatos aggályait, melyben kifogásolja az 50 %-os bírság kiszabását és azt, hogy annak alkalmazását az adóhatóság nem indokolta megfelelően. Ezzel összefüggésben utal a bírságolási gyakorlatot szabályozó NAV iránymutatásra, melyben foglaltak alkalmazását hiányolta. Habár tényszerűen nem hivatkozott javára méltánylandó körülmények értékelésének elmaradására, de tartalma szerint a mérlegelés jogszerűségét vitatta. Nem ért ezért egyet a Kúria az alperesnek a felülvizsgálati kérelmében kifejtett azon érveléssel, hogy a mérlegelés okszerűtlenségét a felperes nem támadta.

[40] Ugyanakkor a Kúria jogszerűtlennek találta az elsőfokú bíróság ezzel kapcsolatos értékelését. A Kp. 85. § (5) bekezdése értelmében a mérlegelési jogkörben megvalósított közigazgatási cselekmény jogszerűsége körében a bíróság azt is vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e. A korábbi szabályozás alapján alatt a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatáról megalkotott 2/2015. (XI.23.) KMK vélemény – a szabályozás tartalmi azonossága folytán a Kp. hatálya alatt is irányadó. Ennek értelmében „A bírság kiszabásáról rendelkező mérlegelési jogkörben hozott határozat jogszerűen akkor változtatható meg, ha a jogsértés fennáll, de akár a jogalap tekintetében, akár a cselekmény súlyának értékelése körében eltérő tényállás állapítható meg, továbbá akkor is, ha a bíróság azt észleli, hogy a hatóság az egyedi ügy sajátosságait tévesen, logikátlanul, nem a súlyuknak megfelelően értékelte.”

[41] Az Art. 215. § (1) bekezdése szerint adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság kiszabásának jogalapja fennállt, annak általános mértéke az adóhiány (jogosulatlan igénylés) 50%-a. Miután a felperes keresete nem tartalmaz további olyan körülmény felsorolását, amit az alperes elmulasztott értékelni, így vizsgálódása kizárólag arra szorítkozhat, hogy a határozatban a felsorolt körülményeket az adóhatóság súlyuknak megfelelően értékelte-e.

[42] A fentiek alapján az elsőfokú bíróság egyrészt az elsőfokú eljárás szabályait megszegve, a kereseti kérelmen túlterjeszkedve törölte az adóbírságot, másrészt az adóbírság mértékének megállapítása kapcsán is tévesen mérlegelt, ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárása során az elsőfokú bíróságnak az adóbírság törlése alkalmazásának lehetőségét nem kell vizsgálnia, hanem azt kell elbírálnia, hogy az adóbírság mértékének megállapításakor az adóhatóság határozatában megfelelően jelenítette-e meg és értékelte a felperes javára és hátrányára szóló körülményeket.

[43] A jogerős ítélet hatályon kívül helyezése folytán a Kúria érdemben nem vizsgálta az alperes perköltséggel kapcsolatos felülvizsgálati kérelmét. Az új eljárásban a pernyertesség-pervesztesség arányában kell majd döntenie az elsőfokú bíróságnak e kérdésben.

A döntés elvi tartalma

[44] *Amennyiben a fél keresetében a határidő elmulasztása kapcsán nem kéri az adóbírság törlését, akkor a kereseti kérelmen való túlterjeszkedésnek minősül az, ha ennek ellenére a bíróság erről rendelkezik. Hasonlóképpen, ha a fél kizárólag az adóbírság mértékét vitatja és az adóhatósági indokolás hiányát állítja, a bírság mérséklését viszont nem kéri, akkor a kereseti kérelmen túlterjeszkedésnek minősül az, ha ennek ellenére az elsőfokú bíróság a bírság mérséklésének körülményeit is megvizsgálja, és e körben is határoz.*

Záró rész

[45] Az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése folytán a Kúria csak megállapította a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségét a Pp. 386. § (3) bekezdése alapján, amelynek viseléséről a megismételt eljárásban kell az elsőfokú bíróságnak döntenie.

[46] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes kérelme alapján tárgyaláson bírálta el.

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

Budapest, 2023. január 12.

Dr. Hajnal Péter s.k. **Dr. Heinemann Csilla s.k.** **Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.**

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

Dr. Kurucz Krisztina s.k.

bíró

bíró