



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I.35.052/2021/11.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke,

Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró,

dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: Felperes1 (Cím2)

A felperes képviselője: képviselő (Cím4

ügyintéző ügyvéd: ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Cím1)

Az alperes képviselője: jogtanácsos kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 12. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Törvényszék 40.K.705.741/2020/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 40.K.705.741/2020/11. számú ítéletének felülvizsgálattal nem támadott részét nem érinti, támadott részében az általános forgalmi adóra nézve hatályában fenntartja, az innovációs járulék tekintetében hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A Kúria a felek a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 100.000 (százezer) - 100.000 (százezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a 2008-2010. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le felperesnél. Az ellenőrzés egyebek mellett áfa és innovációs járulék adónemekben is tett megállapítást.

Áfa adónemben rögzítették, hogy felperes 2008-2010 években különböző gazdasági társaságoktól nagy mennyiségben vásárolt cukor- és olajtermékeket. A Számlakibocsátók1 (a továbbiakban együtt: Számlakibocsátók) által cukor és olaj értékesítésről kiállított számlák nem hitelesek, az ügyletek a valóságban nem a számlákon feltüntetett felek között mentek végbe. Az elsőfokú adóhatóság a Számlakibocsátóknál és azok beszállítóinál ellenőrzést végzett. Valamennyi gazdasági társaság tekintetében megállapította, hogy adóelkerülő vagy adóminimalizáló magatartást tanúsítottak, a felperesnél irányító pozícióban lévő alkalmazottak a konkrét beszerzésekről nem rendelkeztek információval, a beszerzéseket a Zrt. eladási árainál kedvezőbb beszerzési árak miatt a felperes a továbbiakban nem informálódott. A Számlakibocsátók az ügyletek lebonyolításának időszaka alatt léteztek, de azt követően eladták vagy megszüntették azokat. Az árut csak utaztatták az értékesítési láncban résztvevő puffer cégek, akiknek ténylegesen csak számlakiállítás volt a feladata. Az ellenőrzés azt is rögzítette, hogy felperes – más beszállítókkal szembeni gyakorlatától eltérően - azonnali fizetést eszközölt. A Számlakibocsátóknak nem volt olyan likviditása, hogy a kiszámlázott mennyiséget maguk meg tudták volna vásárolni. Az áruk szállítási útvonala nem volt feltérképezhető, illetőleg esetenként személygépkocsihoz tartozó

rendszámtáblájú gépjárművel szállítottak. A felperes a Számlakibocsátókkal kapcsolattartó személyeket nem tudta megjelölni, illetve a megrendelések dokumentáltsága is hiányos volt. A felperes a túlzottan alacsony beszerzési ár ellenére nem fordított kellő figyelmet üzleti partnerei ellenőrzésére. A Számlakibocsátók áfa csalás céljából létrehozott láncolatok részei voltak, közöttük gazdasági események nem történtek. Felperes tudott az adókijátszásról, a maga volt az adóelkerülés haszonhúzója.

[2] A felperes innovációs járulékfizetési kötelezettségét csökkentette az alapítvány és az alapítványl által készített tanulmányok előállításának költségeivel. A tanulmányokról az adóhatóság által felkért SZTNH az alapul szolgáló szerződések és tanulmányok alapján megállapította, hogy nem felelnek meg a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. tv. (a továbbiakban: KTIA tv.) 12. §-ában foglaltak szerinti kutatás-fejlesztés egyik típusának sem.

[3] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2008-2010. évekre különböző adónemekben adóhiányt eredményező adókülönbözeteket állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Alperes a 2512552105 számú határozatával az elsőfokú határozatot 2009. július és augusztus havi általános forgalmi adó kötelezettség tekintetében megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte, egyebekben helyben hagyta.

[4] Ezen másodfokú határozatot az Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 16.K.33.477/2015/21. számú ítéletével az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte az adóhatósági határozat kézbesítési hibája, valamint az áfa adónemben és innovációs járulék adónemben megfogalmazott indokok miatt. A Kúria a Kfv.I.35.008/2017/6. számú végzésével ezen jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria megállapította, hogy a felperes kézbesítési eljárás során tanúsított magatartása a 2512552105 számú alperesi határozat átvétel megtagadásának minősült. Az új eljárásban a megtagadás jogkövetkezményeinek levonása az elsőfokú bíróság feladata azzal, hogy ez okból az elévülés megállapítására nem kerülhet sor. Az áfalevonási jog elfogadhatósága körében a Kúria elsősorban azért helyezte hatályon kívül az ítéletet, mert úgy ítélte meg, hogy az elsőfokú bíróság lényeges szempontokat figyelmen kívül hagyott a mérlegelésnél, és olyan kevésbé releváns körülmények alapján hozta meg a bizonyítékok értékelésén alapuló döntését, amelyek nem alapozhatják meg önmagukban a keresetnek helyt adó döntést. Azt is rögzítette a Kúria, hogy az ésszerű és az adózótól elvárható intézkedések körébe a Kúria jogi álláspontja szerint beletartozik minden olyan intézkedés, amely a számlakibocsátók működési körülményeivel, képviseletével, teljesítési képességével kapcsolatos. Így a fenti két szempont kiemelt vizsgálata mellett az ítélet meghozatalakor ismételen értékelni kell különösen a számlakibocsátók kapcsán feltárt hiányosságokat, a felperesi gyakorlattól eltérő fizetési mechanizmust, a kapcsolattartás gyakorlatát, az áruszállítás kapcsán feltárt ellentmondásokat, illetve tekintettel kell lenni az adóhatósági és büntetőeljárársban elhangzott nyilatkozatok közötti ellentmondásra is. Az innovációs járulék kérdésében a Kúria arra a megállapításra jutott, hogy a felperes nem tett eleget a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: régi Pp.) 164. §-ból rá háruló bizonyítási kötelezettségének, nem bizonyította, hogy az alperes SZTNH szakvéleményén

alapuló bizonyíték értékelése jogszerűtlen volt. Az sem került részéről igazolásra, hogy az alperes olyan releváns dokumentumokat tartott volna vissza, ami alapjaiban befolyásolta a szakvélemény tartalmát. Amennyiben a felperes vitatja az SZTNH véleményét, akkor kérheti a perben igazságügyi szakértő kirendelését.

[5] A megismételt eljárásban nem került sor a bírósági felülvizsgálat érdemi lefolytatására. Az elsőfokú bíróság az elsőfokú határozat kiadmányozásában rejlő semmisségre alapítottnak a 16.K.33.347/2017/10. számú ítéletével az alperes 2512552105 számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.

[6] Ezen ítélet meghozatala előtt az alperes, figyelemmel az időközben hatályon kívül helyezett 16.K.33.477/2015/21. számú jogerős ítéletre, az innovációs járulék kérdésében, a felperes által a perben benyújtott dokumentáció megküldésével ismételt megkereste az SZTNH-t.

[7] Az új eljárás során a jogszerűen kiadmányozott, az alperes 2234259183. számú határozatával helybenhagyott elsőfokú határozat 2008-2010. évekre társasági adó, általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó, egészségbiztosítási alapot megillető bevételek, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek, társasvállalkozások különadója és innovációs járulék adónemekben összesen 366.824.000 forint adókülönbötet állapított meg, a 362.674.000 forint adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelemi pótlékot számított fel. Az áfa és az innovációs járulék kérdésében a korábbival egyező tényállást rögzített. Az innovációs járulék kapcsán alperes kitért arra, hogy az SZTNH az ismételt megkeresésére úgy nyilatkozott a felperes által rendelkezésre bocsátott dokumentumok nem módosítják az alapeljárásban adott szakvéleményt, az elvégzett tevékenységek továbbra sem felelnek meg a KTIA tv. 12.§-ában definiált kutatás-fejlesztés egyik típusának sem.

A kereseti kérelem

[8] Felperes keresetében eljárási jogszabálysértésként hivatkozott arra, hogy az alperesi adómegállapításokra elévülés miatt nem kerülhetett volna sor, illetőleg, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: régi Art). 128.§ (1) bekezdés szerinti határozathozatali határidő túllépése miatt az áfa és az innovációs járulék esetében nem kerülhetett volna sor az adóbírság kiszabására. Az áfa tekintetében előadta, a gazdasági események megvalósultak, az alperesi megállapítás feltételezéseken nyugszik. Az innovációs járulék esetében arra hivatkozott, hogy az adóhatóság nem adott át minden iratot, így az SZTNH által kiadott szakvélemény nem vizsgálhatta a K+F tevékenység körülményeit, az azt megelőző vagy éppen annak eredményeként meghozott gazdasági döntések hatását. Vitatta, hogy alperes az új eljárásban felhasználhatta volna az SZTNH 2018. évi szakvéleményét. Az áfa körében előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti indítványt terjesztett elő.

[9] Az elsőfokú bíróság 16.K.30.174/2019/10. számú jogerős ítéletével a 2234259183 számú alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte azzal, hogy az új eljárásban az adóhatóság vonja le az elévülés jogkövetkezményeit. Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria ezen ítéletet elévülés hiányában a Kfv.I.35.386/2019/9. számú végzésével hatályon kívül helyezett és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárás szempontja szerint az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak az elévülés kérdésében a kúriai végzés szerint kell állást foglalni, majd felperes valamennyi ezt meghaladó kereseti kérelmet el kell bírálni.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes 2234259183 számú határozatát általános forgalmi adónemet érintő megállapítások körében megváltoztatta és megállapított, hogy felperes 324.107.000 forint áfa levonására jogosult, így ezen adókötelezettség részében megsemmisítette és az adóhiány után kivetett adóbírságot és késedelmi pótlékot is törölte. Az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően az innovációs járulékhhoz tartozó adóhiány, adóbírság, késedelmi pótlék részében megsemmisítette és e körben az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.

[11] Az elévülés kérdésében alaptalannak értékelte a kereseti kérelmet.

[12] Az áfa kérdésében ismertette és értékelte az alperesi bizonyítékokat, az ár kérdését, felperesnek a lánc egyes tagjaira vonatkozó ismereteit. Az EUB ítélkezési gyakorlatát is bemutató összegző értékelése szerint az adóhatóság az áfa levonási jog körében jogszabálysértő módon-, a feltárt tényekből helytelen következtetésekre jutva tette meg megállapításait. A régi Art. 97. § (4) bekezdése alapján az adóhatóságot terhelte a bizonyítási kötelezettség, felperes javára szolgáló bizonyítékokat azonban nem vette figyelembe, másrésről megállapításait szinte csak a számlakibocsátók, felperes és a fuvarozók nyilatkozataira alapította, de az így feltárt tényekből helytelen következtetést vont le. Alperes nem bizonyította, hogy az általa vizsgált gazdasági események nem történtek volna meg, minden általa feltárt körülmény éppen azt igazolja, hogy azok felperes és a felperes által befogadott számlákon feltüntetett adóalanyok között valósultak meg a vizsgált időszakban a cukor és étolaj szállítások kapcsán. Alperes emellett megalapozatlanul állította, hogy a felperes tudta, illetve tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszásban vesz részt. Az adólevonási jog megtagadásának kivételes voltát, az adóhatóságot terhelő bizonyítási terhet hangsúlyozzák az EUB legfrissebb döntései is, így a C-610/19. Vikingo ügyben és a C-611/19 Crewprint ügyben hozottak. Az EUB kifejtette azt is, hogy az a tény, miszerint az értékesítéseket eredményező ügyletlánc gazdasági szempontból észszerűtlennek tűnik, vagy észszerűen nem igazolt, valamint az a tény, hogy e lánc valamelyik résztvevője nem teljesítette adókötelezettségeit, önmagában nem tekinthető adócsalásnak. Az EUB legutóbbi döntéseivel megerősítette azt az általa irányított joggyakorlatot, hogy alperest terheli annak

bizonyítása, hogy felperest adólevonási jog nem illette meg. Ezt az alperes nyilvánvalóan elmulasztotta, a tényállást teljes körűen nem tárta fel, a felperes által felajánlott bizonyítást mellőzte és helytelen következtetésre jutott. Az alperest terhelő bizonyítási teher felperesre nem hárítható át. Önmagában az, hogy láncügylet épült fel, még a gazdasági észszerűtlenségi állítást nem igazolja, a felperes adólevonási jogának megtagadását nem eredményezi. A vizsgált időszakban felperes az adott időszaki technikai és jogi, jogszabályi, adóhatósági, bírói gyakorlat szerinti elvárásoknak megfelelő ellenőrzéseket lefolytatta, nem rendelkezett és nem is rendelkezhetett tudomással arról, hogy a szállítói csalárd eljárást folytatnak és a felperes kizárólag olyan számlák alapján nyújtotta be adólevonási nyilatkozatát, amely számlák valós gazdasági eseményeket tükröztek. A részletes és a perbeli tényállással azonos megítélésű ügyekben hozott EUB döntésekre figyelemmel nem álltak fenn az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének feltételei.

Az innovációs járulék kapcsán az elsőfokú bíróság helytállónak tekintette, hogy a K+F tevékenység megítéléséhez tartozóan szakértő igénybevétele szükséges. A kapcsolódó ítélezési gyakorlat alapján azonban a K+F tevékenység megítélése során nem kizárólag a tanulmány vizsgálata szükséges, hanem a teljes, egységes tevékenységet kell megítélni. Egy szakértő akkor tud kimerítő jelleggel szakértői véleményt adni, hogyha részére a fennálló információk, tények, adatok átadásra kerülnek és ezek teljessége ismeretében lehet/tud a szakértő megalapozott szakértői véleményt alkotni. A perbeli esetben az SZTNH csak az egyes tanulmányokat vizsgálhatta, hatásmechanizmusukat-, azt, hogy az egyes adott tanulmányok elkészítését megelőzően a felperes gazdálkodása, üzletmenete miként alakult és a tanulmányok, illetve az azokhoz tartozóan kifejtett munka eredményeként felperes miként alakította át üzletvitelét, milyen belső üzleti folyamatok változtak meg, milyen üzleti lépések megtételére került sor a tanulmányok feldolgozását követően, már nem. Az az információ sem került továbbításra, hogy felperes ezt követően alakította ki a bolt boltokat. Az elsőfokú bíróság relevánsnak tekintette azt is, hogy alperes az időközben hatályon kívül helyezett 16.K.33.477/2015/21. számú jogerős ítélet alapján úgy kereste meg ismételten az SZTNH-t, hogy nem biztosította felperes eljárási jogait, az ismételt megkeresésnek felperes nem volt részese. Nem volt olyan eljárás, amelyben a szakértői vélemények jogszerűen beszerezhetők lettek volna. Ennek hiányában a bírósági döntéshez nem volt szükséges igazságügyi szakértő kirendelése. Az új eljárás során alperesnek a tényállás tisztázási kötelezettség teljesítése során a felperesi iratok megküldésével kell felhívni az SZTNH-t arra, hogy a szakvéleményében írtakat erre tekintettel fenntartja-e vagy azon változtat-e. Ezt követően lesz az adóhatóság abban a helyzetben, hogy az SZTNH szakvéleményében írtak körében mérlegelje, hogy az SZTNH minden releváns információt figyelembe vett-e a szakvélemény kialakításánál. Az elsőfokú bíróság az új eljárás szempontjai között azt is előírta alperesnek, vizsgálnia kell azt is, hogy az SZTNH rendelkezik-e a tanulmányok tartalma szerinti nóvum megítéléséhez szükséges szakértelemmel.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[13] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az áfa és az innovációs járulék adónemekben támadta felülvizsgálati kérelemmel a jogerős ítéletet, kérve annak hatályon kívül helyezését, s az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalra utasítását. Kifogásolta továbbá az

elsőfokú bíróság által megállapított perköltséget, mind hiányos indoklásában, mind túlzott összegében.

[14] Az áfa tekintetében az általa irányadó tényállást összefoglalva előadta, hogy azt korábban már elbírált a Kúria Kfv.I.35.008/2017/6. számú végzése. Ott megállapította, helytálló volt az alperes azon kifogása, hogy az elsőfokú bíróság egyes bizonyítékokat kiragadva értékelt, azoknak nagy jelentőséget tulajdonított, miközben olyan tényeket nem vett figyelembe, amelyek kihatással lehetnek a határozat jogszerűségére. Az új eljárásra a Kúria két körülmény értékelését írta elő: egyrészt, hogy volt-e bármilyen gazdasági racionalitása annak, hogy a felperes nem közvetlenül a gyártóktól vásárolt, másrészt, hogy megfelelő gondosságúnak tekinthető-e az az eljárás, amit a felperes a számlakibocsátóival folytatott, különös tekintettel arra, hogy nagyobb piaci potenciállal rendelkező gazdasági társaságok esetén alaposabb üzletkötési tárgyalásokat folytatott.

[15] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság ezen kúriai szempontok alapján nem cáfolta az alperesi határozat jogszerűségét. Az általa értékelt bizonyítékok alapján nem lehet választ kapni arra, hogy a szerződést megelőző üzleti tárgyalások gyakorlata miért tért el a vitatott számlák kibocsátói tekintetében a felperes általános gyakorlatától. A kúriai szempontok szerint az adózóktól elvárható intézkedések körébe tartozik minden olyan intézkedés, amely a számlakibocsátók működési körülményeivel, teljesítőképességével kapcsolatos, így a korábbiakban jelzett két szempont vizsgálata mellett az ítélet meghozatalakor ismételten értékelni kell különösen a számlakibocsátók kapcsán feltárt hiányosságokat, a felperesi gyakorlattól eltérő fizetési mechanizmust, a kapcsolattartás gyakorlatát, az áruszállítás kapcsán feltárt ellentmondásokat, illetve tekintettel kell lenni az adóhatósági és a büntető eljárásban elhangzott nyilatkozatok közötti ellentmondásra is. Az elsőfokú bíróság azonban ítéletét szinte szó szerint a Kúria által felülvizsgálat ítélettel egyezően hozta meg, az újraértékelést a Kúria által előírt módon nem végezte el.

[16] Álláspontja szerint a jogerős ítéletnek az innovációs járulékkal kapcsolatos megállapításai szintén nem megalapozottak. Az elsőfokú bíróság téves megállapítása szerint nem csupán a tanulmány vizsgálata szükséges a járulék csökkentés jogosságának megítéléséhez, hanem a felperes üzleti tevékenységének változását is értékelni kell. A felperes jelen esetben azonban nem az SZTNH szakvéleményét kérdőjelezte meg, nem indítványozta a perben szakértő kirendelését, hanem az alperest terhelő tényállás tisztázási kötelezettség elmulasztását kifogásolta. Azt azonban nem nevezte meg konkrétan, hogy melyek azok a dokumentumok, amelyeket az alperes elmulasztott továbbítani az SZTNH-nak, és az ítélet sem jelölt meg ilyeneket. Tekintettel arra, hogy az SZTNH vizsgálata dokumentum alapú, a felperesi hatásmechanizmusokra vonatkozó állítások vizsgálata nem képezi feladatát. Így a felperes által a perben átadott dokumentumok nem támasztják alá a kedvezményre való jogosultságát, a felperes terhére esik, további bizonyítékok beszerzése sem az SZTNH-nak, sem az adóhatóságnak nem kötelezettsége. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.019/2014/12. számú ítéletére.

[17] Az alperes által a 16.K.33.347/2017. számú peres eljárást követően fogatosított eljárás cselekményekre való ítéleti hivatkozás esetében korrigálni szükséges a jogerős indokolást arra nézve, hogy valójában az adóhatósági határozatot semmisség miatt hatályon kívül helyező bírósági döntés határozatról volt szó, maga a bírósági eljárás sem megszüntetve, sem a Kúria által felülvizsgálva nem lett. Az adóhatóság új eljárásra utasítása folytán sem tekinthető olyannak a megelőző eljárás, mintha az nem létezett volna és annak keretében bizonyítási cselekmények nem lettek volna folytathatók. Az alperes emellett mind a hatósági, mind a peres eljárásban folyamatosan hivatkozott a szakvélemény kiegészítésére is, így a felperes és az elsőfokú bíróság előtt is ismert volt e bizonyítékok tartalma és alperesi értékelése.

[18] Előadta, hogy a Kfv.I.35.008/2017/6. számú végzésben a Kúria már rögzítette, hogy az innovációs járulék esetében a felperes nem tett eleget a bizonyítási kötelezettségének, és azt sem igazolta, hogy az alperes olyan releváns dokumentumokat tartott volna vissza, melyek alapjaiban befolyásolták a szakvélemény tartalmát. Emiatt az elsőfokú bíróság új eljárásra utasító és új szakvélemény beszerzését előíró felülvizsgálati kérelemmel támadott ítélete jogszerűtlen volt. A bíróság döntése azért is jogszabálysértő, mert az egységes bírói gyakorlat szerint (pl. Kfv.V.35.700/2013/3. számú ítélet) a bíróságnak le kell folytatnia a bizonyítást a perben, ha az nem haladja meg a peres eljárás kereteit, és az alperes terhére nem állapítható meg az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárás jogszabálysértés.

[19] Perköltség tekintetében arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság nem tett eleget indokolási kötelezettségének, a Pp. 83. § (2) bekezdése, valamint az IM Rendelet 3. § (1) és (3) bekezdéseire hivatkozva a 11.377.047,-Ft perköltség kirívóan magas, amelynek az elsőfokú bíróság semmilyen szempontból nem adta indokát.

[20] Felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Kifogásolta az alperesi felülvizsgálati kérelem befogadását. Az innovációs járulék kapcsán hangsúlyozta, hogy az alperes bizonyítási kötelezettségének sérelme, az SZTNH szakvélemények kirekesztése olyan hatással bír, hogy a perben nem volt olyan releváns szakvélemény, mellyel szemben a felperes szakértői bizonyításra lenne köteles. Az elsőfokú adóhatóság és az alperes által jogszerűen felvenni elmulasztott bizonyítás pedig - annak terjedelme okán – alperesi állítással szemben a perben nem volt pótolható az alperes által.

[21] A veszélyhelyzet során érvényesülő egyes eljárásjogi intézkedések újbóli bevezetéséről szóló 112/2021. (III. 6.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Rendelet) szabályainak alkalmazása során, szem előtt tartva a tisztességes eljárás alapelvét, a Kúria lehetőséget biztosított a felek számára, hogy a tárgyaláson elmondani kívánt összegzést/kiemelést írásban megtehessék. Felperes megerősítette korábbi előadásait, alperes nem nyilatkozott.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] Alperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.

[23] A felülvizsgálati kérelem érdemei elbírálásának szakasza alapvetően elkülönül a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságáról való döntéstől. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: Kp.) 118.§ szerinti befogadását követően már nincs lehetőség a kérelem vizsgálatára. A Kúria ezért mellőzte az alperesi felülvizsgálati kérelem befogadhatóságát vitató érvek értékelését.

[24] A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül. A jogerős ítéletnek az elévülés körében történt kereset elutasítás ellen felülvizsgálati kérelem nem érkezett, így ezen megállapítást a Kúria nem érintette.

[25] Az áfa és az innovációs járulék kérdésében a jelen felülvizsgálati eljárás speciális jellemzője, hogy az elsőfokú bíróság olyan szempontok mentén bírálta el a kereseti kérelmet, amelyeket még a Kúria Kfv.I.35.008/2017/6. számú végzése határozott meg, de alkalmazásukra az időközi többszöri eljárásjogi indokokon alapuló bírósági határozatok következtében nem került sor. Megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság az áfa kérdésében figyelemmel volt a Kúria korábbi iránymutatására, teljes mértékben a Kp. 84.§ (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó Pp. 346.§ (3)-(7) bekezdései szerint járt el. A bizonyítás eredményének mérlegelése során a számot adott a Kp. 78.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése által elvárt belső meggyőződéséről is.

[26] Az áfa kapcsán megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségét nem a korábbi, hatályon kívül helyezett ítéletében kifejtett – a Kúria által elégtelennek tekintett – indokok mechanikus megismétlésével teljesítette. Vizsgálta a Kúria által kiemelkedően fontosnak tartott gazdasági racionalitás, és azzal összefüggésben a beszerzési ár kérdését, a felperes üzletkötési gyakorlatát is. Az értékelt bizonyítékok kapcsán részletesen bemutatta, hogy mindebből az EUB gyakorlata alapján milyen következtetés vonható le. A Kp. hatálya alatt is irányadó, hogy ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, vagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak is ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Ugyanakkor a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat jogszabálysértést. Alperes áfa körben tartozó felülvizsgálati kérelme kapcsán azonban a Kúria nem észlelt ilyen körülményt: az elsőfokú bíróság az alperesi határozatban megjelölt bizonyítékok bevonásával bírálta el a keresetet. A Kúria ezért nem látta indokát az elsőfokú bíróság részéről hatályon kívül helyezést megalapozó jogszabálysértés megállapításának.

[27] Az innovációs járulék kapcsán az adóigazgatási eljárásban az SZTNH vélemény beszerzése során alperest kötötte a találmányok szabadalmi oltalmáról szóló 1995. évi XXXIII. tv. 115/G. § (1) bekezdés g) pontja, mely szerint az SZTNH feladat- és hatáskörébe tartozik a kutatás-fejlesztési tevékenység minősítésével kapcsolatos hatósági és szakértői feladatok ellátása. Így az elsőfokú bíróság alaptalanul kérdőjelezte meg az adóigazgatási eljárásban az SZTNH kompetenciáját. A peres eljárás során azonban mára Kp. bizonyítási szabályait kell alkalmazni, így az SZTNH véleménye egyrészt már nem köti a bíróságot, másrészt azzal szemben szabad bizonyítás érvényesül.

[28] Az innovációs járulék kérdésében az ítélezési gyakorlat alapján megállapítható, hogy a Kúria alapvetőnek tekintette azt, hogy az adóigazgatási eljárásban az adókedvezmény érvényesítéséhez felhasznált tanulmánynak kell megfelelnie a KTIA.tv. 12. §-ában foglaltaknak. (pl. Kfv.I.35.019/2014/4. számú ítélet). Azonban már ezen ítélet is rögzíti, és a későbbi ítéletekből is levonható az a következtetés – annak rögzítése mellett, hogy alapvetően a járulékcsoökkentés évében kell megfelelnie a kedvezmény igénybevételeéhez felhasznált tanulmánynak a törvényi követelményeknek -, hogy felperesnek lehetősége van a tanulmányon túl további bizonyítékok benyújtására. A Kúria Kfv.I.35.844/2014/8.számú ítélete szerint az ott eljáró elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy a K+F tevékenységet teljes körűen, és az eredményével együtt kell értékelni. A K+F szerződések alapján létrejött új tudás tartalmának feltárása, minősítése, eredményesen csak a termék alapján történhet. (KGD2014. 104., Kfv.I.35.553/2013/12., Kfv.I.35.019/2014/4.szám). A Kúria ezen ítéleteinek alapja, hogy a KTIA tv. 12.§-ában meghatározott fogalmak nem statikusak, tevékenységeket, folyamatokat határoznak meg. A Kúria ezen ítéletében azt vette figyelembe, hogy az ottani felperes már keresetében hivatkozott arra, hogy az SZTNH véleménye azért nem megalapozott, mert nem a produktumokat, hanem csak az azokról készült jelentést vizsgálta.

[29] A Kúria kapcsolódó határozatainak áttekintésével az állapítható meg, hogy a KTIA tv. 12.§-ával összefüggésben keletkezett SZTNH vélemény adóhatósági alkalmazásának eljárásjogi okból történő vitatás nem kizárt, érdemben azonban a perben történő igazságügyi szakértő kirendelés nélkül nem kérdőjelezhető meg. A jelen közigazgatási perben támadott alperesi határozat meghozatalára akként került sor, hogy 16.K.33.477/2015/21. számú jogerős ítéletet követően az adóhatóság a felperes által a perben benyújtott, a tanulmányokon túli dokumentáció megküldésével ismételtlen megkereste az SZTNH-t, aki ezek ismeretében is fenntartotta a korábbiakat. Téves a jogerős ítélet azon megállapítása, hogy alperesnek ismételtlen ugyanezen, illetőleg az elsőfokú bíróság által közelebbről meg sem jelölt dokumentumokkal kellene megkeresni az SZTNH-t, illetve, hogy mennyiben jogszabálysértő, hogy az általa már becsatolt dokumentumokon túl a felperesnek mennyiben kellett volna az ismételt megkeresését részesének lenni.

[30] A perbeli speciális eljárásjogi helyzetre tekintettel a Kúria azt állapította meg, hogy felperes eljárásjogi kifogásai nem alapoznak meg eredményre vezető új adóhatósági eljárást. Az elsőfokú bíróság akkor járt volna el helyesen, amennyiben – mint arra alperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott – az áfa tekintetében alkalmazott Kfv.I.35.008/2017/6. számú végzésnek megfelelően tételesen rögzíti, hogy felperes mely dokumentumok

értékelésének elmaradására hivatkozik és a bizonyítási teherről való tájékoztatás mellett felperesi indítványra igazságügyi szakértőt rendel ki.

[31] Mindezekre tekintettel a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, az áfa kérdésében hatályban fenntartotta, az innovációs járulék kérdésében pedig a Kp. 121.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak az innovációs járulék kérdésében a [31] pontban foglaltak szerint kell eljárni.

[32] Észlelte a Kúria, hogy felperes kereseti kérelmet terjesztett elő az áfa és az innovációs járulék vonatkozásában a régi Art. 128.§ (1) bekezdésével összefüggésben, amelyről azonban az elsőfokú bíróság érdemi álláspontja következtében nem rendelkezett. A megismételt eljárásban az innovációs járulékról való döntés függvényében ezen hiányt is pótolni kell az eljárást lezáró döntésben.

[33] Alperes alappal hivatkozott arra felülvizsgálati kérelemében, hogy a nagy összegű perköltség tekintetében az elsőfokú bíróság nem indokolta meg rendelkezését. A részleges hatályon kívül helyezésre figyelemmel a Kúria mellőzte ebben a kérdésben a határozathozatalt. Az új eljárást lezáró határozatában az elsőfokú bíróságnak indokolt döntésben kell rendelkeznie a perköltségről, figyelemmel valamennyi eldöntött kereseti kérelemhez kapcsolódó pervesztesség-pernyertesség arányára.

A döntés elvi tartalma

[34] *Az innovációs járulék kapcsán az adóigazgatási eljárásban az adóhatóságnak az SZTNH-t kell kirendelni a kutatás-fejlesztési tevékenység minősítésével kapcsolatos szakértői feladat ellátására.*

[35] *Az SZTNH vélemény adóhatósági alkalmazásának eljárásjogi okból történő vitatás nem kizárt, érdemben azonban a perben történő igazságügyi szakértő kirendelés nélkül nem kérdőjelezhető meg.*

Záró rész

[36] A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 110.§ (3) bekezdésben írtakra figyelemmel csupán megállapította a felülvizsgálati perköltség összegét, annak viseléséről az elsőfokú bíróság dönt az eljárást befejező új határozatában.

[37] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében tárgyalás tartását kérte. A Kúria tájékoztatta a feleket, hogy a Rendelet 36.§ (1) bekezdése alapján a veszélyhelyzet ideje alatt a Kúria fő szabály szerint tárgyaláson kívül jár el. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperesek kérhetik a Rendelet 36.§ (3) bekezdés a)-c) pontjaiban foglaltak feltételek megléte esetén a tárgyaláson kívüli elbírálás helyett azt, hogy a tárgyalás a veszélyhelyzet megszűnését követő időpontra kerüljön elhalasztásra. A perbeli esetben azonban a tárgyalás elhalasztásának, tárgyalás tartásának feltételei nem állnak fenn. Ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

[38] A végzés elleni felülvizsgálatot a Kp. 116. d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. március 25.

dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva s.k. előadó bíró, dr. Heinemann Csilla s.k. bíró