



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I.35.131/2022/10.

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

Huszárné Dr. Oláh Éva előadó bíró,

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: Felperes1

(Cím2)

A felperes képviselője: Réti, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda

(Cím3,

ügyvéd1

Az alperes: Alperes1 (Cím1

Az alperes képviselője: ügyvéd2

Cím4

A per tárgya: helyi iparüzési adónemben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 20. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: a Pécsi Törvényszék 102.K.700.803/2021/17.

számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Törvényszék 102.K.700.803/2021/17. számú ítéletének 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 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 által a 2017. évre helyi iparüzési adónemben lefolytatott adóellenőrzés során felperes 2017. éves nettó árbevételének összegét a 17HIPA jelű bevallásában szereplő 30.117.017.190 forinttal egyezően fogadták el. A revízió szerint felperes tévesen tüntetett fel 14.669.973.143 forint anyagjellegű ráfordítást. Felperes ugyanis nem értékesített változatlan formában árut (sem terméket, sem szolgáltatást) cégl (a továbbiakban: Zrt.) részére, hanem egy kulcsrakész ingatlan, egy atomerőmű létrehozását valósítja meg, ennek részteljesítéseit számlázza. Ebből kifolyólag nem volt jogosult az adólapot az „Eladott áruk beszerzési értékének, közvetített szolgáltatások” soron feltüntetett 14.669.973.143 forint összeggel csökkenteni.

[2] A jegyzőkönyvre felperes észrevételt tett. Ebben arra hivatkozott, hogy amennyiben az alvállalkozók munkája nem ismerhető el ELÁBÉ-ként, akkor azokat alvállalkozói teljesítésként kell figyelembe venni a helyi adókról szóló 1990. évi C. tv. (a továbbiakban: Htv.) 52. § 32. pont szerint. Ehhez kapcsolódóan az elsőfokú adóhatóság kifejtette, hogy az alvállalkozói teljesítés lehetősége az ellenőrzés során nem vetődött fel, írásbeli dokumentáció hiányában sem az igénybevétel, sem az összegszerűség nem is igazolt. Az ellenőrzési adatokra tekintettel 2017. évre hipa adónemben 293.399.462 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapítottak meg felperes terhére, adóbírságot szabtak ki és késedelmi pótlékot számítottak fel.

[3] Felperes fellebbezésében egyebek mellett arra hivatkozott, hogy esetében a hipa adóalapjának meghatározásánál alkalmazni kell a Htv. fióktelepekre vonatkozó 52. § 22.e) pontját. Ennek alapján pedig csak azok a bevételek kerülhetnek kimutatásra, amelyek ténylegesen a felperes saját eszközeivel, munkavállalóival és forrásaival megvalósított tevékenységhez kapcsolódnak. Az, miszerint a számlák a felperes magyar adószáma alatt lettek kibocsátva, nem jelenti azt, hogy ez az összeg a hipa alapja.

[4] Alperes a TOB/23/304-11/2021. számú határozatával helyben hagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint a Htv. 52. § 22.a) és e) alpont, a számvitelről szól 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (7), 72. § (1) és (2) bekezdés, valamint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. 25. § alapján a Zrt. által befogadott, teljesítés igazolással alátámasztott, az új atomerőmű létrehozására és értékesítésére vonatkozó, a felperes magyar adószámával kibocsátott számláknak az összege magyarországi (paksi) teljesítés, a felperes nettó árbevétele, azt az éves beszámolóban ekként kell kimutatni. Az alperes a határozat indokolásában kitért arra is, hogy a másodfokú eljárásban igazságügyi szakértőt rendelt ki, aki szintén azt állapította meg, hogy felperes nem értékesít árut a Zrt. részére, hanem kulcsrakész ingatlant valósít meg és a részteljesítéseket számlázza. Az igazságügyi szakértő álláspontja szerint sem volt jogosult a felperes az ELÁBÉ-ra, illetve közvetített szolgáltatások értékére figyelemmel csökkenteni az adóalapot, továbbá a szakértő az adókülönbözetet, az adóbírságot és a késedelmi pótlékot az elsőfokú adóhatósággal egyezően állapította meg.

A kereseti kérelem

[5] A felperes keresetében több okból kezdeményezte az alperesi határozat bírósági jogorvoslatát. Hivatkozott a tényállás felderítetlenségére, az igazságügyi szakértő kirendelésével kapcsolatos jogszabálysértésre, az adó alapjának kérdésében az alvállalkozói teljesítmény elismerésére, illetőleg a fióktelepre irányadó szabályok alkalmazására, ehhez kapcsolódó tényállás feltárásnak elmaradására.

Az elsőfokú bíróság döntése

[6] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot, az elsőfokú határozatra is kiterjedően, a közlésre visszamenőleges hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[7] Az igazságügyi szakértő kérdésének esetében azt állapította meg, hogy felperes ügyféli jogai súlyos sérelmet szenvedtek. A tényállás felderítettsége kapcsán megállapította, hogy az érintett szerződés vállalkozási szerződésnek minősül, és hogy az alvállalkozói szint feltárása tekintetében sem az elsőfokú-, sem az alperesi adóhatóság nem folytatott le érdemi bizonyítást, holott az legkésőbb a felperesi észrevételek nyomán már szükségessé vált.

[8] Az elsőfokú bíróság az új eljárás szempontját akként határozta meg, hogy a megismételt eljárásban az adóhatóság köteles a tényállást teljeskörűen felderíteni, egyesével és összességében vizsgálni a felperes által az alvállalkozói teljesítések körében csatolt okiratokat, a lefolytatott vizsgálat eredményét rögzíteni és a feltárt tényállást összevetni az adóalap csökkentésére vonatkozóan a Htv. és az Sztv. szerinti rendelkezésekkel és ezt követően állást foglalni arról, hogy felperes a nettó árbevételt csökkentheti-e a Htv. 39. § (1) bekezdés b) pontjának megfelelően az alvállalkozói teljesítés értékével.

[9] A fióktelep nettó árbevételének meghatározása kapcsán alkalmazta az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. tv. (a továbbiakban: Air.) 124. § (3) és (6) bekezdését, a 127. § (4) bekezdését. Azt a következtetést vonta le, hogy az elsőfokú eljárásban nem hivatkozott tény – a jogszabályban meghatározott kivételektől eltekintve – már nem képezheti a másodfokú adóhatósági eljárás tárgyát. Ezt erősíti meg a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdésének szabálya is. A jogszabályhelyhez fűzött indokolás szerint a közigazgatási per nem újabb hatósági ügyintézési szint, ezért a közigazgatási szerv által a megelőző eljárásban elfogadott tényállás tekintetében csak korlátozottan van helye új bizonyítékokra hivatkozásnak. A megtámadási perek esetében a feleknek a közigazgatási eljárás során kell mindent megtenniük annak érdekében, hogy a tényállás teljes mértékben tisztázásra kerüljön, különben a bírósági eljárás parttalan, és igen hosszadalmas jogvitává válik. Ezt a célt szolgálja annak rögzítése, hogy a megelőző eljárásban nem értékelt tényre főszabályként nem lehet hivatkozni. Kivételt képeznek ez alól azok az esetek, amikor a félnek nem róható fel az, hogy a tények, körülmények a megelőző eljárásban nem kerültek értékelésre. Ilyen ok lehet, ha önhibáján kívül nem ismerte, vagy az eljárás közigazgatási szerv által kijelölt keretei között nem tűnt relevánsnak egy adott tény, körülmény, illetve a közigazgatási szerv azt nem vette figyelembe. Ennek folytán a közigazgatási pernek nem képezheti tárgyát olyan kérdés vizsgálata, amelyre a felperes már a másodfokú adóhatósági eljárásban sem hivatkozhatott volna. Ez a körülmény pedig független attól, hogy a fellebbezés ezen érvelését az alperes az Air. 124. § (1) bekezdés ellenére - bár nem érdemben -, de megvizsgálta a másodfokú határozatában. A bírósági eljárás Kp. 78. §-a által meghatározott kereteket nem törheti át az a körülmény, hogy az alperes eljárása nem felelt meg az Air. 124. §-ban foglaltaknak. A perben nem vizsgálható olyan tény, ami a másodfokú adóhatósági eljárásban sem lett volna vizsgálható.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[10] Felperes felülvizsgálati kérelmében kizárólag a fióktelep nettó árbevételének kérdésében kérte a jogerős ítélet megváltoztatását akként, hogy ebben a körben is kerüljön sor az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezésére. Másodlagos kérelmében a nettó árbevétel kapcsán a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozathozatalra való utasítását indítványozta. Álláspontja szerint a jogerős ítéletnek a nettó árbevétellel kapcsolatos érvelésében az elsőfokú bíróság túlterjeszkedett a kereseti kérelmen és a felek által előterjesztett kérelmeken, és ezen oknál fogva nem merítette ki a felperes keresetét. Hivatkozott a Kp. 2. § (4) bekezdésének 85. § (1) és (3) bekezdésének, az Air. 99. § (2) bekezdésének, 124. § (3) és (6) bekezdésének sérelmére.

[11] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság a jogsértést olyan körben állapította meg, amelyre az eljárás során egyik fél sem hivatkozott, azaz arra, hogy a felperes érveit a jogszabályban meghatározott határidőn túl adta volna elő és ebből a szempontból a fél érvei az alperes által figyelmen kívül hagyható új tényeknek minősülnének.

[12] Alperes kifejezetten határozata részévé tette a nettó árbevétel kérdését és azzal kapcsolatban a védiratban és a per folyamán is több nyilatkozatot tett. Felperes és az alperes között e tekintetben nem abban volt a vita, hogy a nettó árbevétel meghatározásával kapcsolatos felperesi érvek egyáltalán figyelembevehetők-e, hanem abban, hogy azok érdemét tekintve a felperesnek igaza van-e. Az elsőfokú bíróság téves értelmezése folytán a bíróság a nettó árbevétellel kapcsolatos felperesi érvek érdemi értékelését úgy mulasztotta el, hogy azokat az alperes bárminemű hivatkozása nélkül minősítette értékelésre alkalmatlannak.

[13] Egyébként a nettó árbevétel kérdését az elsőfokú adóhatóságnak már hivatalból vizsgálni kellett volna, mivel az Air. 99. § (2) bekezdése kapcsán a tényállás tisztázása során az adózó, azaz a felperes javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. Az ezzel ellentétes értelmezés tulajdonképpen arra vezetne, hogy az adóhatóság eljárása kiüresedne, hiszen lényegében semmiféle tényállás tisztázási cselekményt nem kéne, hogy lefolytasson, a tényállás teljes feltárása az adózóra hárulna. Az elsőfokú adóhatóság valamennyi ténnyel, körülménnyel rendelkezett ahhoz, hogy felismerje, hogy a nettó árbevétel meghatározása érdekében további cselekményeket kellene végezni. Ez egyébként azt is eredményezi, hogy a felperes által a nettó árbevétel kapcsán előadottak nem minősülnek új ténynek.

[14] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mivel álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem lépte túl a kereseti kérelem korlátait, az előterjesztett kereseti előadásokat pedig kimerítette. Előadta továbbá, hogy az elvégzett ügyvédi tevékenységhez képest eltúlzott a perköltség összege, ezért kérte annak mérséklésével a jogerős ítélet megváltoztatását.

A Kúria döntése és jogi indokai

[15] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[16] 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. Felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria nem érintette a jogerős ítéletnek az igazságügyi szakértői bizonyításra és az alvállalkozói teljesítés vizsgálatára vonatkozó megállapításait, az új közigazgatási eljárásra adott szempontjait.

[17] Alperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a perköltség összegének csökkentésével a jogerős ítélet megváltoztatását. A Kp. előzőekben hivatkozott rendelkezései folytán a Kúriának nincs felülvizsgálati lehetősége az ellenkérelem alapján, ezért ebben a kérdésben a Kúria nem határozhatott.

[18] A felülvizsgálati kérelem kapcsán a Kúria először annak eljárásjogi hivatkozását, az Air. 124.§ (3) és a Kp. 78.§ (4) bekezdésének egymáshoz való viszonyát elemezte.

[19] Az Air. 124.§ (3) bekezdése szerint a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban - semmisségi okon kívül - nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott.

[20] Kétségtelenül megállapítható, hogy a felperes a fióktelepi státuszához kapcsolódó számlázási módszerre, mint tényre és ebből eredően a nettó árbevétel Htv. 52.§ 22.e) pontja szerinti meghatározására először fellebbezésében hivatkozott. Alperes azonban nem támasztott eljárási kifogást, a kérdést érdemben vizsgálva állapította meg, hogy a felperes magyar adószámával kibocsátott számlák összege magyarországi (paksi) teljesítés, a felperes nettó árbevétele, azt az éves beszámolóban ekként kellett kimutatni. A felperes erre tekintettel vitatta alperes Htv. 52.§ 22.e.) ponton nyugvó megállapítását, hivatkozott arra, a tényállás tisztázása során elmaradt a javára szolgáló tények feltárása.

[21] A közigazgatási perben az elsőfokú bíróság döntésének kereteit a Kp. 85. § szabályai határozzák meg. Ennek alapján a közigazgatási tevékenység jogszerűsége csak a kereseti

kérelem korlátai között értékelhető, a bíróság hivatalbóli vizsgálódása csak a Kp. 85. § (3) bekezdés szerinti esetekben megengedett: a bíróság hivatalból veszi figyelembe a) a vitatott közigazgatási cselekmény semmisségi vagy törvényben meghatározott más érvénytelenségi okát, illetve az olyan lényeges alaki hiányosságot, amely miatt a közigazgatási cselekményt nem létezőnek kell tekinteni, b) a közigazgatási cselekménynek az ügyben nem alkalmazandó jogszabályi rendelkezésre alapítását, c) a törvényben meghatározott egyéb tényt vagy körülményt. A hivatalbóli eljárás során a bíróságnak a Kp. 85.§ (3) bekezdése szerinti speciális bizonyítási szabályt kell követni: a bíróság a hivatalbóli vizsgálat elrendeléséről a feleket tájékoztatja, egyúttal felhívja a feleket, hogy észrevételeiket és az azokra vonatkozó bizonyítékokat - vagy a bíróság által meghatározott bizonyítékokat - terjesszék elő.

[22] A Kp. a bizonyítás általános szabályai között tartalmazza a 78.§ (4) bekezdést. Eszerint a megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.

[23] A Kp. 85.§ szerinti hivatalbóli eljárás – és bizonyítás – lehetőséget ad a bíróság számára a keresettől független, hivatalbóli vizsgálódásra a közigazgatási eljárás felett, ennek alapján érvényesülhet a bíróság un. objektív jogvédelmi feladata. A Kp. 78.§ (4) bekezdés szerinti általános bizonyítási szabály azonban mindig keresethez kötött. A jogintézmény alapján a bíróság, figyelemmel a Kp. 85.§ (2) bekezdésére - amely szerint a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét, ha törvény eltérően nem rendelkezik, a megvalósításának időpontjában fennálló tények alapján vizsgálja - a megelőző közigazgatási eljárásban már értékelt tényeket, körülményeket vizsgálhatja. Azt, hogy a hatósági eljárások adott esetben sértik az eljárási szabályokat, ideértve a bizonyításra vonatkozó normákat is, a bíróság csak a felperes erre vonatkozó kereseti kérelme alapján veheti figyelembe, illetve hivatalból akkor, ha az a Kp. 85. § (3) bekezdés szerinti körbe tartozik.

[24] Az adóigazgatási eljárásban az új tények előterjeszthetőségére vonatkozó Art. 124.§ (3) bekezdés szerinti korlátozás nem tartozik a közigazgatási eljárásnak a bírósági jogorvoslat során hivatalból figyelembe vehető szabályai közé. Amennyiben azt a hatóság nem alkalmazta, arra a bíróság hivatalból nem térhet át, nem vizsgálhatja, hogy a felperes milyen időpontba állított új tényt, hivatkozott új bizonyítékra, illetve volt-e és megfelelő volt-e az adóhatóság tájékoztatása. A felperes érdemben elbírálta a felperes fellebbezési előadását, így van olyan határozati indokolás, ami ütköztethető a felperes keresetbe foglalt előadásával, arról az elsőfokú bíróságnak döntenie kell. A felperes eljárásjogi jogszabálysértésre alapított felülvizsgálati kérelme alapos.

[25] Mindezekre tekintettel a Kúria jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében a Kp. 121.§ (1) bekezdés a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Az elsőfokú bíróságnak az új eljárást kizárólag a fióktelep nettó árbevételének kérdésében előterjesztett kereseti kérelem tárgyában kell lefolytatni, arról kell döntenie. Az

elsőfokú bíróság az eljárásjogi szabályoknak, a Kúriától eltérő értelmezése következtében a fióktelephez rendelendő nettó árbevételről érdemben – ideértve a tényállás feltártságának kérdését is - nem döntött. Jogerős ítélet hiányában a Kúria nem vizsgálhatta a felülvizsgálati kérelemnek erre vonatkozó előadásait, és iránymutatást sem adhat az elsőfokú bíróság számára.

A döntés elvi tartalma

[26] *Az adóigazgatási eljárásban az új tények előterjeszhetőségére vonatkozó korlátozás nem tartozik a bírósági jogorvoslat során hivatalból figyelembe vehető szabályok közé.*

Záró rész

[27] 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 határoz az eljárást befejező új határozatában.

[28] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

[29] A végzéssel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. május 5.

dr. Hajnal Péter s.k. Huszárné dr. Oláh Éva s.k. dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró