

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.196/2013/5.szám

A Kúria a dr. Budai Béla ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Rákosa Melinda jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala Elnöke alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. december 4. napján kelt 16.K.31.182/2012/6. számú ítélete ellen az alperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 16.K.31.182/2012/6. számú ítéletét - az indokolás részbeni megváltoztatásával - hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 150.000 (azaz százötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adóalanyok Igazgatósága a felperesnél 2006.-2008. évekre, valamennyi adónemre végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a határozatában a felperes terhére adókülönbözetet nem állapított meg, a nyilvántartások hiányos vezetése miatt 50.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki. A határozat 2011. március 12-én jogerőre emelkedett.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 116.§ /1/ bekezdés b) pontja alapján 2011. április 14-én elrendelte az ügy szakszerűségi és törvényességi felüellenőrzését. Ennek megfelelően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a 2006.-2008. adóévekre valamennyi

adókötelezettség tekintetében felülellenőrzést végzett, amelynek eredményeként a 2011. december 22. napján kelt határozatával a határozatot megváltoztatta, a felperes terhére innovációs járulék adónemben 79.200.000 Ft - adóhiánynak minősülő -, a javára társasági adó és társasvállalkozások különadója adónemekben 15.840.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, kötelezve adózót 79.200.000 Ft adókülönbözet, 39.600.000 Ft adóbírság és 20.085.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az adóhatározatok indokolása szerint a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról szóló 2003. évi XC. törvény /a továbbiakban: KTIA tv./ 3.§-a szerint felperes e törvény hatálya alá tartozó, innovációs járulékfizetésére kötelezett adózónak minősül. A KTIA tv. 4.§ /1/-/2/ bekezdése, valamint 14.§ /1/ bekezdés c) pontja alapján az adóalany a helyi adó alapjául szolgáló összeg után 0,3%-os mértékű innovációs járulékot köteles fizetni. Az adózó a 2008. évi bevallásában 140.427.000 Ft bruttó innovációs járulékkötelezettséget vallott. A KTIA tv. 4.§ /3/ bekezdése értelmében a járulék éves bruttó összegéből levonható a gazdasági társaság saját tevékenységi körében végzett kutatásfejlesztési tevékenység közvetlen költsége, valamint (meghatározott szervezetektől) megrendelt kutatásfejlesztési tevékenység költsége. E törvényi rendelkezés alapján adózó a 2008. évben az innovációs járulékkötelezettségét 79.200.000 Ft-tal csökkentette, és így 61.227.000 Ft járulékfizetési kötelezettséget vallott. Az innovációs járulékkötelezettség csökkentésének alapjául a Szervezési és Vezetési Tudományos Társaság /a továbbiakban: SZVT/ által számlázott kutatási tevékenység szolgált.

Az adózó 2008. november 27-én kötött szerződést az SZVT-vel, a szerződés tárgya a Kutatás-Fejlesztési Feladat Munkalapon részletezett kutatásfejlesztési tevékenység /K+F/ elvégzése, a K+F feladat rövid címe: „Egy új alapokon nyugvó pénzügyi tanácsadási, értékesítési modell megalkotása”.

A felülellenőrzés vizsgálta, hogy a szerződésben foglalt tevékenység a KTIA tv. szerinti K+F tevékenységnek minősül-e, illetve, hogy az SZVT által számlázott tevékenység ellenértékével - a KTIA tv. 4.§ /3/ bekezdése alapján - jogszerűen csökkenthető-e az adózó innovációs járulékkötelezettsége. A felülellenőrzés a lefolytatott bizonyítási eljárás (a szerződés és annak mellékletét képező munkalap vizsgálata, a kutatás eredményéről végzett iratanyag értékelése, az adózó, továbbá a kutatást végző SZVT képviselőjének a nyilatkozata, a Nemzeti Innovációs Hivataltól kért állásfoglalás) alapján kialakított álláspontja szerint a munkalapon foglaltak nem támasztják alá megfelelően, hogy az adott feladat elvégzése valóban K+F tevékenység lenne. A személyes életvitelre alapozott teljes életciklust felölelő pénzügyi tanácsadáson alapuló modell nem minősül újdonságnak. Az, hogy a jogszabályi háttér, a működési környezet, a piacelemzés, a nemzetközi gyakorlat, és az ING tapasztalata alapján alkot modellt a kutató, nem minősül új tudás megszerzésének, csupán a működési

környezet felmérésének és máshol alkalmazott technikák átvételének. Az értékesítési modellben sem újszerűség, sem pedig tudományos bizonytalanságra adott válasz nem fedezhető fel. A vizsgált fejlesztési tevékenység tehát nem minősül a KTIA tv. szerinti K+F tevékenységnek, annak költségével nem csökkenthető az innovációs járulékkötelezettség, azt adókülönbözetként kellett megállapítani, a járulékvonzatával együtt.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. február 21. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az adóhatározatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezést kérte. Álláspontja szerint a hatóság tévesen értelmezte a KTIA tv. járulékfizetési kötelezettséggel kapcsolatos szabályait, megsértette az Art.-nek a valós és releváns teljes tényállás megállapítására és rögzítésére szóló rendelkezéseit, indokolatlanul szinte kizárólagosan az úgynevezett Frascati kézikönyv alapján értékelte az SZVT tevékenységét, helytelenül számolta a késedelmi pótlékot is. A jogsértő és megalapozatlan jelleg azonban elsősorban abban állapítható meg, hogy a határozat a tevékenység végső eredményét nem vizsgálta, nem tette az ellenőrzés és a határozati döntés részévé. A K+F körébe tartozónak minősített tevékenység mibenlétéről, további tevékenységekkel való összefüggéséről, a tevékenység folyamatának szakaszairól és végső eredményéről a határozat hallgat, az alperes az általa ezzel kapcsolatosan megszerzett, rendelkezésére álló adatokat és információkat elhallgatta, a határozatokból ezek értékelése jogsértést jelentően hiányzik.

Az adóhatóság már az alapellenőrzés során megismerte azt a tényt, hogy a 2008. évi SZVT szakanyag nem önmagában és nem a folytatása nélkül értékelhető és értelmezhető, hogy a perbeli kutatásnak a 2009. évi folytatásaként született meg az a kutatási eredmény, amelynek felhasználói szempontú elsődleges megtestesülése az az Excel formátumú programrendszer, amelyet a határozatok nem ismertettek, és nem értékelték. E programrendszer a közvetlen kiinduló pontja és alapja a „Jövőkép” elnevezésű, közvetlenül alkalmazható számítógépes programnak, magának az újszerű biztosítási üzletszerzési és üzletszervezési eljárásnak. Az adóhatóság a felülellenőrzés keretében kizárólag az SZVT 2008. évben elkészült szakanyagának értékelését végezte, a kapcsolódó további és kizárólag együtt értékelhető tevékenységek értékelése és elemzése nélkül, amely ténybelileg tette megalapozatlanná a határozatokat.

A keresetleveléhez a felperes mellékelte a „Jövőkép” elnevezésű felhasználói program kézikönyv rövidített változatát, az Excel alapú programot CD lemezen, valamint annak a legfontosabb tartalmát kinyomtatott formában. A peres eljárás során kívánta a program működését megfelelő számítástechnikai kapcsolatok megteremtése

mellett prezentálni, amelyet követően kérte szakértő kirendelését.

Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy az alperes határozata a releváns tények teljes feltárásával került-e meghozatalra és helytálló-e az az alperesi álláspont, hogy a felperes által hivatkozott tevékenység a KTIA tv. előírása szempontjából nem K+F tevékenység. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az alperes elmulasztotta teljes körűen megvizsgálni azokat a tényeket és ténybeli összefüggéseket, amelyek elengedhetetlenek a per tárgyát képező tevékenység minősítéséhez. Osztotta a felperes azon álláspontját, hogy egy fejlesztési folyamat kezdeti és közbelső fázisai nem vizsgálhatók a tevékenység végeredményétől függetlenül. Valamely tevékenység K+F jellegének vizsgálata során az adóhatóság nem tekinthet el végső eredmény és az azzal fennálló kapcsolat vizsgálatától és értékelésétől, és ahhoz képest kell minősítenie a kapcsolódó tevékenységeket. A felperes által becsatolt dokumentumok jellege, és terjedelme alapján megállapítható, az alperes nem támasztotta alá kellőképpen, hogy okkal mellőzte-e a perbeli fejlesztés később előállt eredményének, a gyakorlatban alkalmazható szoftvernek a vizsgálatát és az értékelését.

Az elsőfokú bíróság nem adott helyt a felperes bizonyítási indítványainak, mert a határozati tényállást a közigazgatási eljárásban kell megállapítani és bizonyítani, amely új eljárásban lehetséges. A vizsgált időszakot követően elkészült szoftvernek azt a jellegét, hogy szoros összefüggésben lehet a vizsgált években végzett tevékenységgel, az alperes nem vitatta. Az Art. alapelvi rendelkezései során a méltányos eljárás követelményeinek az felelt volna meg a perbeli esetben, ha a szoftver létrejöttének időszakára az adóhatóság kiterjeszti a perbeli vizsgálatot, vagy a szoftver vizsgálatát a tényállás tisztázásának körébe bevonja a perbeli vizsgálat kiterjesztése nélkül. Az új eljárásban speciális szakértelemmel rendelkező szakértő kirendelése szükségessé válhat. A késedelmi pótlék számítása kapcsán azt állapította meg, hogy az adózókra terhesebb jogértelmezésnek nincsen helye.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, a kutatásnak nem volt része a szoftver, ezt egybehangzóan alátámasztja valamennyi bizonyítási eszköz. A kutatás modelljének későbbi algoritmizálása alapján nem minősülhet K+F-nek az SZVT által végzett tevékenység. A felperesnek már a közigazgatási eljárás során be kellett volna mutatnia a szoftvert, az a körülmény, hogy ennek nem tett eleget, hogy az Art.-ben előírt együttműködési kötelezettségét nem teljesítette, nem eshet az alperes terhére. Álláspontja szerint

helyesen számította fel a késedelmi pótlékot is.

A felperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Kutatási és Technológiai Innovációs Alap a kutatás-fejlesztés és a technológiai innováció állami támogatását biztosító és kizárólag ezt a célt szolgáló, az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény szerinti elkülönített állami pénzalap. Az Alap rendeltetése az, hogy kiszámítható és biztos forrást jelentsen a magyar gazdaság technológiai innovációjának ösztönzésére és támogatására, tegye lehetővé a gazdaságban és a társadalmi élet egyéb területein hasznosuló kutatás és fejlesztés erősítését, a hazai és külföldi kutatási eredmények hasznosítását, az innovációs infrastruktúra és annak körébe tartozó szolgáltató tevékenységek fejlesztését. Az Alap tárgyévi forrása a meghatározott gazdasági társaságok által befizetett innovációs járulék /KTIA tv. 1.§ /1/-/2/ bekezdései, 2.§ a) pont/.

A KTIA tv. 4.§ /3/ bekezdése alapján a járulék éves bruttó összegéből - e törvényben meghatározott körben és mértékig - levonható a gazdasági társaság saját tevékenységi körében végzett kutatásfejlesztési tevékenység közvetlen költsége, valamint a költségvetési gazdálkodási rendszerben működő és a közhasznú szervezetekről szóló 1997. évi CLVI. törvény 2.§ /1/ bekezdésében meghatározott szervezetektől megrendelt kutatási-fejlesztési tevékenység költsége. A felperes 2008. évi bevallásában e jogszabályhely alkalmazásával, csökkentett mértékű innovációs járulék kötelezettséget vallott.

Az adóhatóság szerint a járulékcsökkentés alapjaként a felperes által megjelölt tevékenység nem minősül K+F tevékenységnek. Az elsőfokú bíróság a rendelkezésére bocsátott bizonyítékok, a közigazgatási és a periratok alapján az adóhatározatok tényállásának nem teljes körű volta, és bizonyítatlansága okán az Art. 97.§ /4/ bekezdésének az érdemi döntésre kiható megsértését állapította meg. A Kúria az elsőfokú bíróság döntésével egyet értett.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően indokolta meg rendelkezését, részletesen ismertette az első- és másodfokú eljárást és határozatokat, közöttük az adózó fellebbezését, a keresetet és az ellenkérelmet, ismertette az irányadó jogszabályokat, majd azokat ütköztetve a tényállási elemekkel részletesen kifejtette jogi álláspontját.

Az alperes is helytállóan mutatott rá határozatában, a KTIA tv. 12.§-a meghatározza, hogy mi minősül e törvény alkalmazásában

alapkutatásnak, kutatás-fejlesztésnek, ipari vagy alkalmazott kutatásnak. E fogalmak tevékenységet definiálnak, egy folyamatot, amelynek van eleje, közepe és vége. Az alperes azzal mulasztott, hogy a vizsgálat alá vont időszakot (2006.-2008. évek) nem vetette össze a felperes fejlesztési tevékenységének egészével, részeivel, folyamatával és időtartamával, nem vizsgálta, hogy e tevékenység adóéveken áthúzódik-e, holott rögzítette határozatában, hogy az „adózó 2008. év végén kötött szerződést az SZVT-vel a tevékenységre”, amelynek következménye, hogy a felperes által hivatkozott, a kutatás 2009. évi folytatásaként megalkotott eredményt (programrendszer) sem értékelte.

A Pp. XX. fejezetében szabályozott közigazgatási perben a felperes eljárási és anyagi jogi jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a határozat bíróság általi felülvizsgálatát. A Pp. 339.§ /1/ bekezdése szerint ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság - az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével - a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy sem a teljes körű adóhatározati tényállás megállapítása, sem annak érdekében a bizonyítási eljárás lefolytatása nem a bíróság feladata akkor, ha a tényállás a perben nem orvosolhatóan hiányos, illetve a per kereteit meghaladja a szükséges bizonyítási eljárás terjedelme. A tevékenység felperes által megjelölt eredményét az adóhatóság helyett először a bíróság nem értékelheti akkor, amikor az eredményt megelőző eljárás a tárgya a felülvizsgálni kért közigazgatási határozatoknak.

Az adóhatóság eljárási jogszabálysértése miatt az elsőfokú bíróság hatályon kívül helyezte a határozatokat, adókülönbözet, adóhiány nélkül annak járulékos terhei (adóbírság, késedelmi pótlék) sincsenek. Az adónak jogszerűen megállapított késedelmes megfizetése eredményez késedelmi pótlék fizetést, azaz előzetesen jogszerűen kell megállapítani (ha a bizonyítékok ezt igazolják) az adó késedelmes megfizetését, amelyet követhet a késedelmi pótlékról való rendelkezés.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet - az indokolás részbeni megváltoztatásával - a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és

felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14.§-án alapul.

Budapest, 2014. február 13.

***Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó
bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró***