

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.099/2016/5. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
Dr. Kárpáti Magdolna előadó bíró
Dr. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr.Oblat Péter ügyvéd

Az alperes: alperes nevea

Az alperes képviselője: dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015.november 16. napján kelt 11.K.32.482/2015/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.32.482/2015/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 15.000 (tizenötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az alperes a 2011. szeptember 22-én jogerőre emelkedetthatározatában (alaphatározat) 2007-2008. évekre személyi jövedelemadó (szja), egészségügyi hozzájárulás (eho),

általános fogalmi adó (áfa) és különadó adónemekben a felperes terhére adókülönbözetet írt elő, kötelezte 14.328.715 Ft adóhiány, 7.164.358 Ft adóbírság, 4.584.576 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Ebben a határozatban a felperes terhére megállapított áfa adóhiány 4.856.000 Ft volt.

- [2] A felperes az alaphatározat ellen keresetet nyújtott be. A peres eljárás ideje alatt az alperes a 2012. július 12. napján jogerőre emelkedett határozatával (módosító határozat) módosította az alaphatározatot. A felperes terhére előírt szja, eho, különadó és áfa adókülönbözetből törölt összesen 2.665.977 Ft-ot. (Az áfa adókülönbözetet 4.049.000 Ft-ra szállította le.) A bevalláshoz képest ismételten kimutatta adónemként az adókülönbözeteket, és mindezek eredményeként az adóhiánynak minősülő 11.662.738 Ft adókülönbözet után 5.831.369 Ft adóbírságot szabott ki, 3.745.685 Ft késedelmi pótléket számított fel, alaphatározatának módosítással nem érintett rendelkezéseit pedig hatályában fenntartotta.
- [3] A felperes keresete alapján eljáró elsőfokú bíróság a 2013. május 7-én kelt 16.K.29.334/2013/5. számú jogerős ítéletében - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte a határozattal módosított alaphatározatot a költségek elszámolása körében és e tekintetben új eljárást rendelt el, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.
- [4] A Kúria a 2014. március 20. napján kelt Kfv.I.35.435/2013/8. számú ítéletében - eltérő indokolással - hatályában fenntartotta a 16.K.29.334/2013/5. számú ítéletet.
- [5] A jogerős ítélettel elrendelt új eljárásban az elsőfokú adóhatóság 2015. március 16-án hozta meg határozatát. A felperes javára szja adónemben 1.426.107 Ft adókülönbözetet állapított meg, terhére eho adónemben 33.678 Ft-ot, áfa adónemben pedig 4.049.000 Ft adókülönbözetet írt elő, az adókülönbözetet adóhiánynak minősítette, ami után 2.041.339 Ft adóbírságot szabott ki, 1.770.674 Ft késedelmi pótléket számított fel.
- [6] Az alperes a 2015. május 27-én kelt és 2015. június 8-án kézbesített határozatában - helyes indokaira tekintettel - helybenhagyta az új eljárás eredményeként hozott elsőfokú határozatot. Nem fogadta el a felperes fellebbezésben kifejtett érvelését. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 164. §(1) és (5) bekezdéseire alapítottnak az volt a jogi álláspontja, hogy az elévülés 2011. szeptember 22. napjától a Kúria ítéletének meghozataláig, 2014. március 20-ig, 2 év 178 napig nyugodott. A 2007. I.-III. negyedéves áfa megállapításához való jog 2012. december 31-én évült volna el, de az elévülés nyugvása miatt meghosszabbodott 2 év 178 nappal, ezért az elévülés időpontjának 2015. június 27-ét kell tekinteni, így a határozattal érintett időszakra fennállt az adó megállapítási joga. Hivatkozott arra is, hogy az Art. 164. § (13) bekezdése szerinti rendelkezést csak a 2012. január 1.

utáni indult eljárásokban lehet alkalmazni az Art. 189. § (2) bekezdése szerinti szabályozás miatt. Hangsúlyozta, hogy a módosító határozat az alaphatározat változtatással nem érintett rendelkezéseit hatályában fenntartotta, tehát nem érintette a 4.049.000 Ft áfa adókülönbözetet, ami már az alaphatározat jogerőre emelkedésétől terhelte a felperest.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [7] A felperes keresetében az új eljárás eredményeként hozott alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Érvelése szerint az adóhatósági érdemi döntések az Art. 164. § (1) és (5) bekezdéseinek téves értelmezésén és alkalmazásán alapulnak.
- [8] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítélete

- [9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:
- [10] A felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a 2007. évi I.-III. negyedéves áfa megállapításához való jog elévült volna a jelen ügyben felülvizsgálni kért határozatok meghozatalakor. Az alperes alaphatározata ugyanis 2011. szeptember 2-án emelkedett jogerőre és a felperes bírósági felülvizsgálatot kezdeményezett, így megkezdődött az adó megállapításához való jog nyugvása az Art. 164. § (1) és (5) bekezdései értelmében. Ezt követően az alperes, az Art. 135. § (1) bekezdése alapján eljárva, módosította alaphatározatát, amely 2012. július 12-én lett jogerős. Eljárása jogszerű volt, mert nincs kötve saját döntéséhez, ezt a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 114. §-a által meghatározott keretek között módosíthatja, visszavonhatja. Nem minősül külön eljárásnak a közigazgatási döntés hivatalbóli felülvizsgálata, ez az alapeljárással egységet képez (Kfv.VI.37.322/2011/9.).
- [11] Az Art. 164. §(5) bekezdése szerinti szabályozás miatt már megkezdődött nyugvást az adóhatóság utóbb nem tudja meg nem törtéنتté nyilvánítani, mivel ez a törvényi rendelkezés folytán következik be és attól függetlenül beáll az alaphatározat jogerőre emelkedésével, hogy az utóbb felismert jogellenesség miatt az alperes alaphatározatát módosítja. Az alperes ezért jogszerűen hivatkozott arra, hogy törvényesen számította az adó megállapításához való jog nyugvását az alaphatározat jogerőre emelkedésétől. Az alperes eljárása nem ellentétes az Alaptörvény 28. cikkével. A Ket. 109. §-a és a polgári perrendtartásról szóló 1952.évi III. törvény (Pp.) XX.

fejezetének szabályai szerint ugyanis a jogszabálysértő hatósági döntések ellen bírói felülvizsgálat kezdeményezhető, amelyben a hatósági eljárásban elkövetett jogszabálysértések orvoslásra kerülhetnek, így bíróság felülvizsgálhatja azt is, hogy a hatóság a fellebbezési eljárás során teljesítette-e a jogszabály által előírt kötelezettségeit.

- [12] Az alperes nem bírálta el tévesen a részjogerő fogalmát sem. Módosító határozatában kizárólag 807.000 Ft áfa jogszerűtlenségét állapította meg, az alaphatározat módosítással nem érintett rendelkezéseit, tehát a 4.049.000 Ft áfa adókülönbözetet is hatályában fenntartotta.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát kérte. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 213. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, 221. § (1) bekezdésében, az Art. 5. § (1) bekezdésében, a Ket. 114. § (1)-(3) bekezdéseiben, az Art. 135. § (1) bekezdésében, 164. § (5) bekezdésében foglaltaknak, téves jogértelmezésen és jogalkalmazáson alapul, „okszerűtlen, önmagának ellentmondó” indokolást tartalmaz. Kifejtette, hogy az Art. 164. § (5) bekezdése a „másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől” normaszöveget tartalmazza, és nem tesz különbséget „alap”, „módosító” és „visszavont” másodfokú határozatok tekintetében, a módosító határozat is másodfokú jogerős határozat és ennek jogereje „áttöri az alaphatározat jogerejét és annak dátumát is”, ezért kereseti kérelme alapos volt.

- [14] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a Kúriától a jogerős ítélet, vagy az ügy érdemében hozott jogerős végzés felülvizsgálatát lehet kérni jogszabálysértésre hivatkozással. A Pp. 272. § (2) bekezdése szerint a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a határozatot, amely ellen a felülvizsgálati kérelem irányul, azt hogy a fél milyen tartalmú határozat meghozatalát kívánja, elő kell adni a jogszabálysértés és a megsértett jogszabályhelyek megjelölése mellett, hogy a fél a határozat megváltoztatását milyen okból kívánja. A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslati jellegéből következően a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő által állított jogsérelem elbírálása és megalapozottsága esetén ennek orvoslása. A felülvizsgálat során nem az ezt megelőző közigazgatási határozat, hanem a jogerős ítélet kapcsán állított jogsértések vizsgálatára kerülhet sor. A

felülvizsgálati eljárásban a közigazgatási hatóság eljárására visszavezethető - már elbírált - jogsértések nem reparálhatók (Pp. 272. §(2) bekezdése, KGD2014.170.). A Kúria a jogerős ítéletet kizárólag a felülvizsgálati kérelemben megjelölt törvényhelyekre és indokokra figyelemmel bírálhatja felül (BH2002.29., BH2002.490., KGD2012.40., KGD2012.62., KGD2011.62., BH2012.179., BH2002.164.). A felülvizsgálati eljárásban továbbá nem kerülhet sor a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben, a Pp. 275. §- értelmében, a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet.

- [16] A Kúria a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet tényállása hiánytalan, iratszerű, megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak, érdemi döntést és indokolást is tartalmaz a kereset által vitatott körben, a keresetet teljes körűen elbírálja, nem terjed túl azon, ennél fogva megfelel a Pp. 213. §-ában, 215. §-ában foglaltaknak is. A felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelésére figyelemmel kiemeli a Kúria, hogy a jogerős ítélet tartalmaz minden ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns tényállási elemet, érdemben bírálja el a keresetet és hivatkozik azokra a törvényhelyekre is, amelyeken ítélete alapul, utal azokra az adatokra, tényekre és jogszabályhelyekre, amelyek miatt a keresetet nem találta alaposnak.
- [17] A jogerős ítélet kapcsán nem állapítható meg olyan eljárási jogszabálysértés, amely hatályon kívül helyezésére alapot adhatna. Az elsőfokú bíróság ítélete megfelel a perrel érintett jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseknek a következők miatt:

Az Art. 164. § (5) bekezdése kogens (kötelezően alkalmazandó) szabályként rögzíti, hogy „ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik”. Az elsőfokú bíróság ítéletében iratszerűen rögzített tényállásból pedig egyértelműen megállapítható, hogy az alaphatározat 2011. szeptember 22-én emelkedett jogerőre, a nyugvás ettől a dátumtól a Kúria ítéletéig, azaz 2014. március 20-ig tartott, az új eljárás eredményeként hozott másodfokú jogerős adóhatósági határozat jogerőre emelkedésének időpontja pedig 2015. június 8. A jelen perben vitatott 2007. I.-III. negyedéves áfa megállapításához való jog 2012. december 31-én évült volna el, de az elévülés nyugvása miatt az adó megállapításához való jog időtartama 2 év 178 nappal meghosszabbodott, ezért az elévülés időpontjának 2015. június 27-ét kell tekinteni, tehát a jelen ügyben keresettel támadott határozattal érintett időszakra fennállt

az adó megállapítási jog. Az elsőfokú bírósággal egyezően hangsúlyozza a Kúria is, hogy az elévülés nyugvását „a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől” kell számítani, ettől eltérő érvelés elfogadására az Art. kogens szabályai nem adnak lehetőséget.

- [18] A felperes érvelésével ellentétben nincs ügydöntő jelentősége annak, hogy az elsőfokú bíróság ítéletének indokolásában a „hatóság” fogalmát használta és nem az adóhatóság megnevezést. A jogerős ítélet indokolásából ugyanis egyértelműen megállapítható, hogy az első fokú bíróság érdemi döntését az adóhatóság és az adózó jogviszonyát érintően, az Art. elévülésre vonatkozó szabályai alapján hozta meg, és az alaphatározat (azaz a másodfokú adóhatósági határozat) jogerőre emelkedésétől számította az elévülés nyugvását. A jelen ügyben hozott jogerős ítélet rendelkező részéből és indokolásából, amelyek egymással összhangban állnak, nyilvánvalóan megállapítható, hogy a bírói döntés nem valamely más közigazgatási szervet, hanem az adóhatóságot érinti. Nincs ügydöntő jelentősége továbbá annak sem, hogy az elsőfokú bíróság az alaphatározat vagy eredeti határozat megjelölést használta-e ítéletének indokolásában. A felperesi érveléssel ellentétben a jogerős ítélet tartalmazza az Art. 135. § (1) bekezdésére, 164. § (5) bekezdésére történő utalást és egyértelműen, kifejezetten rögzíti az elévülés nyugvásával kapcsolatos időpontokat (jogerős ítélet 4. oldal negyedik bekezdése) is.
- [19] A bíróság közigazgatási perben kizárólag az adott konkrét ügyben keresettel támadott határozatok jogszerűségéről, avagy jogszerűtlenségéről dönthet az Art. 143. § (1) bekezdése, a Pp. 339. § (1) bekezdése és (2) bekezdés g) pontja, 330. §-a értelmében. A felperes tehát alaptalanul hivatkozott az e peres eljárást megelőző közigazgatási és bírósági eljárás adataira, az alapeljárás során hozott másodfokú jogerős adóhatósági határozat ugyanis jogerős ítélettel már felülvizsgálatra került és jelen ügyben nem bírálható el a felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett azon érvelés, mely szerint az adóhatóság az alapeljárás során „ügy érdemére döntően kiható, jogilag releváns tények tekintetében” tévedett.
- [20] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért, a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján, hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [21] Ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati

kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.

Záró rész

- [22] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
- [23] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [24] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2016. június 9.

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