

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.600/2016/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve(címe)

A felperes képviselője: Vámosi-Nagy Ernst&Young Ügyvédi Iroda (fél címe, ügyintéző ügyvéd dr. Vámosi-Nagy Szabolcs)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Lukács Renáta jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 42. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.470/2014/41.

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.470/2014/41. számú ítéletét, valamint az alperes 3799324665 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 600.000 (hatszázezer) forint elsőfokú perköltséget.

A felülvizsgálati perköltséget a felek maguk viselik.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2011. és 2012. években különféle gazdasági társaságokkal kutatás-fejlesztési szerződést kötött (3 szerződés), így az I. Kft-vel (továbbiakban Kft.) 2012. január 3. napján menedzsment módszerek egymással való összevetésére alkalmas keretrendszer kialakítása érdekében 4 millió forint + áfa összegű szerződést kötött, melynek 2012. március 30-ai teljesítési időpontú számláját befogadta.
- [2] Az adóhatóság ellenőrzés alá vonta a felperes 2011. április 1. - 2012. március 31. közötti időszakra vonatkozó innovációs járulék adónemben tett bevallásait, melynek során többek között a fent említett gazdasági társasággal létrejött szerződés vizsgálata során a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatala véleményére alapozva arra az álláspontra helyezkedett, hogy az nem felel meg a kutatás-fejlesztésről és a technológiai innovációról szóló 2004. évi CXXXIV. törvény (továbbiakban Innovációs tv.) 4. § (1) bekezdés d) pontjában foglaltaknak. Erre figyelemmel a felperes terhére e szerződéssel és további két szerződéssel összefüggésben 15.964.000 Ft adóhiányt állapított meg, mely után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2014. június 12. napján kelt 3799324665 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [4] A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy az alperes jogszabálysértő módon állapította meg, miszerint a nonprofit szervezetektől megrendelt tevékenység nem minősül kutatás-fejlesztési tevékenységnek. A hatóság a jogszabályokkal ellentétesen értelmezte és alkalmazta a kutatás-fejlesztéshez kapcsolódó fogalmakat. A Kft. által végzett kutatás-fejlesztési tevékenységhez kapcsolódóan előadta, hogy az elvégzett kutatási projekt főbb célkitűzései tekintve releváns újdonságokat rögzített a gazdálkodás, illetve ezen belül a vállalati folyamatirányítás menedzsment területén. A vizsgálat egy több fázisú projekt része, azok lényegi, újszerű megfontolásokat tartalmaz, melyek közül egyike sem érhető el az interneten. Ezen túlmenően az adóbírság és pótlék kiszámítása körében is támadta az alperesi határozatot.
- [5] Az alperes nyilatkozatában a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A bíróság a felperes keresetét túlnyomórészt alaposnak találta (2

szerződés), kizárólag a tényállásban említett Kft.-vel kötött szerződés kapcsán következtetett arra hogy az nem felel meg az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontja szerinti követelményeknek.

- [7] A per során beszerzett szakértői vélemény kifejtette, hogy a kutatás célja az volt, hogy a Taylor módszert megreformálva alkalmas legyen a mai fejlettség és életkörülmények figyelembe vételére a munkaszervezés és értékelés területén. A szakértő rögzítette, hogy a kutatás irányultsága nem a felperes tevékenységével kapcsolatos, de adott esetben a vezetői tevékenységre hasznos ismerteket hozhat. Önmagában nem egyértelműen felel meg az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontja szerinti követelményeknek, de teljes kutatási projekt vonatkozásában megfelel. A kutatási projekt egyértelműen a társadalmi változások mezsgyéjén foglalkozik az abban megjelölt témával és a tudományos igazságok közül a „nem ismertek éppen az emberi gondolkodás és emberi kapcsolatokból eredő kreativitás eredménynövelő hatásának tudományos megközelítése.
- [8] A bíróság a szakértői véleményt aggálymentesnek találta, a másik két projekt kapcsán azt teljes egészében ítéltéskéze alapjául tette, azonban a tényállásban érintett kutatás vonatkozásában azt emelte ki, hogy a szerződésben rögzített témaleírás egyértelművé tette, hogy a jelen vizsgálat tárgyát képező „kutatás a különféle menedzsment módszerek egymással való összevetésére alkalmas keretrendszer kialakítása”, illetőleg a „Taylor módszer és az információs társadalom” elnevezésű kutatási projekt két önálló projektnek tekinthető függetlenül attól, hogy jelen kutatásnak része a két projekt kutatási eredményeinek egymásra hatásának elemzése. Így tévesnek vélte a szakértő azon megállapítását, hogy a Taylor módszer és az információs társadalom elnevezésű kutatási projekt részeként lenne értelmezhető a jelen eljárás tárgyát képező projekt, így megfelelné az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontja szerinti követelményeknek. Miután ez a kutatás nem a Taylor módszer és az információs társadalom projekt részeként kell elemezni, hanem önállóan, ezért e fenti kiegészítés mellett ez a kutatás nem felelt meg az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontjának.
- [9] A fentiekre figyelemmel a bíróság az alperes határozatát a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A megismételt eljárásban a Kft.-vel kötött szerződésre tehet megállapításokat a hatóság, mivel a bíróság ítéletével ezt nem érintette.
- [10] Az adóbírság és késedelmi pótlék összegének meghatározása vonatkozásában azt fejtette ki, hogy a másik két szerződés tekintetében adóhiány nem állapítható meg, míg az új eljárásban a

másik szerződéshez kapcsolódóan megállapítható azzal, hogy az elsőfokú határozat részletes indokolást tartalmazott arra vonatkozóan, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 170. § (1) bekezdésében az adóhiány 50%-ában előírt bírságmértékkel szemben az Art. 171. § (1) bekezdésében biztosított lehetőség figyelembevételével 20%-os adóbírságot miért, hogyan alkalmazta, határozata kellő mértékben indokolt, okszerű volt, mely megfelelt a Pp. 339/B. §-ában foglaltaknak.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet kizárólag a Kft. vonatkozásában tett megállapításokat érintő részében. Kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az ezzel kapcsolatban tett adókülönbözet és hozzá rendelt szankciók törlését, illetve szükség esetén a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő kötelezését.
- [12] Nézete szerint az elsőfokú bíróság az eljárás során beszerzett igazságügyi szakértői véleményt kirívóan okszerűtlenül mérlegelte, ennek következtében tévesen állapította meg ítéletének alapjául szolgáló tényállást. A felülvizsgálni kért ítélet jogellenes és egyben sérti a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény (továbbiakban: Ktia. tv.) 4. § (3) bekezdését, 12. §-át, valamint a Pp. 3. § (3) bekezdés, 177. § (1) bekezdés, 182. § (3) bekezdés, 206. § (1) bekezdés, 221. § (1) bekezdésében foglaltakat. Tévedett szerinte az elsőfokú bíróság, amikor nem fogadta el e tanulmány tekintetében az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontja megfelelését.
- [13] Hangsúlyozta, hogy a Kft.-vel kötött szerződés témája: „Taylor módszer és az információs társadalom, kutatás a Taylor módszer információs társadalomra való adaptációs lehetőségeire vonatkozóan a különböző vállalatirányítási folyamatok továbbfejlesztése érdekében”. A Kft. által végzett kutatás főbb célkitűzéseit tekintve releváns újdonságokat várt a gazdálkodás, illetve ezen belül a vállalati folyamatirányítás menedzsment területén. Megállapítást nyert, hogy szakítani kell a szokásosan alkalmazott Taylor módszerrel, mivel az strukturálisan nem alkalmas a kreativitás menedzselésére. Ez korábban nem volt ismert az adott tudomány területén jártas szakértők számára. Ekként a végzett kutatás-fejlesztési tevékenység megfelelt a Ktia.tv. 12/c. pontjában foglaltaknak, mely szerint „ipari vagy alkalmazott kutatás: új tudásanyag megszerzésére irányuló kutatás, amelynek célja, hogy az így megszerzett tudásanyag felhasználható legyen új termékek, eljárások vagy szolgáltatások kifejlesztéséhez, illetve jelentős javulást eredményezzen a már meglévő termékekben,

eljárásokban vagy szolgáltatásokban”.

- [14] Hangsúlyozta azt is, hogy a bírósági eljárásban készült szakértői vélemény megállapította ugyan, hogy a kutatási jelentés önmagában nem egyértelműen felel meg az Innovációs tv. követelményrendszerének, azonban hozzátette, hogy a vizsgálatot célszerű kiterjeszteni a teljes kutatási projektre. A szakértő a fő projekt kutatási jelentés tekintetében még azt rögzítette, hogy a Taylor módszer és az információs társadalom részeként megfelelt a K+F tevékenység követelményeinek, ezért a felperes jogszerűen járt el akkor, amikor a Ktia.tv. 4. § (3) bekezdése alapján levonta az innovációs járulék éves bruttó összegéből a saját tevékenységéhez megrendelt kutatás-fejlesztés tevékenység költségét.
- [15] Jogszabálysértő módon járt el a bíróság mert miután a perben kirendelt szakértői véleményt aggálytalannak és ellentmondásoktól mentesnek nyilvánította, mégis figyelmen kívül hagyta és nem teljes terjedelmében vette azt figyelembe. Ezzel megszegte a Pp. 206. § (1) bekezdés, 182. § (3) bekezdésében foglaltakat is, mert ha a szakvéleményt homályosnak, hiányosnak vagy önmagával vagy más szakértői véleménnyel ellentétesnek véli, úgy annak kiegészítésére, kiigazítására kellett volna felhívnia. Azt is kifejtette, hogyha az elsőfokú bíróság a szakvéleményt nem minősítette volna aggálytalannak, akkor sem lett volna lehetősége azt ily módon kiegészíteni, mivel a kutatási tevékenységek egymáshoz való viszonyának megítélése is szakkérdés, ami szakértői feladat. Hangsúlyozta, hogy a felperes és a Kft. a kutatás, a különféle menedzsment módszerek egymással való összevetésére alkalmas keretrendszer kialakítása című kutatási tevékenység elvégzésére kötöttek megállapodást, amelyet folyamatban lévő, a Taylor és az információs társadalom című kutatási projekt fázisaként végzett el. A kutatási tevékenység részprojektjének K+F minősítése csak a teljes projekt tekintetében ítéltető meg. Ezt támasztja alá a Kúria gyakorlata is (Kfv.V.35.196/2013/5. számú ítélet).
- [16] Utalt az alperes által kirendelt SZTNH minősítési eljárásról közzétett módszertani útmutatójának 2.2.1. pontja szerinti előírásra is. Az igazságügyi szakértő mindezzel összhangban minősítette a tevékenységet és állapította meg, hogy a kutatási jelentés a Taylor módszer és az információs társadalom részeként megfelel az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontja szerinti követelménynek.
- [17] Azt, hogy egy részprojektet a teljes kutatás tekintetében kell minősíteni, az elsőfokú bíróság sem vitatta. Álláspontja azonban az, hogy a hivatkozott kutatások nem kapcsolódnak egymáshoz. Ellentétesen rögzítette, hogy a „kutatás a különféle menedzsment módszerek egymással való összevetésére alkalmas keretrendszer kialakítása” című projekt nem része a Taylor módszer és az

információs társadalom című kutatásnak. Nézete szerint az elsőfokú bíróság következtetése téves és e tévedést az okozta, hogy az elsőfokú bíróság csak a felperes és a Kft. közötti szerződést vizsgálta, nem foglalkozott a tevékenységről készült kutatási jelentéssel, nem vizsgálta a Taylor módszer és az információs társadalom című kutatási projektet sem és nem cáfolta ítéletében az aggálytalannak minősített igazságügyi szakértői véleményben foglalt indokokat, de még az alperes nyilatkozatának minősülő SZTNH szakvélemény erre vonatkozó állítását sem. Megítélése szerint a szerződésből nem vonható le az a következtetés, hogy a két projekt nem fő- és részprojekt viszonyban van, hanem e helyett önálló kutatási tevékenységnek minősülnek. Ez az összefüggés egyértelműen megállapítható a kutatási jelentésből, hiszen már annak 2. oldalának alcímében szerepel a Taylor módszer és az információs társadalom cím, sőt, azt kontextusba is helyezte a szerző, hiszen feltüntette a kutatás a Taylor módszer információs társadalomra való adaptációs lehetőségére vonatkozóan, a különböző vállalatirányítási folyamatok továbbfejlesztése érdekében alcímet is. Mindezekkel összefüggésben azt állította, hogy az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, amikor arra az iratellenes következtetésre jutott, hogy a két projekt egymástól független.

- [18] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság megállapításának alapja - miszerint a Kft. által végzett tevékenység nem a Taylor módszer és az információs társadalom kutatás részprojektje - még az alperes által sem vitatott tényekkel is ellentétes, mert az elsőfokú bíróság az alperesi határozat jogszerűségét olyan indokokra alapította, ami nem szerepel a határozatban.
- [19] Sérti a Pp. 164. § (1) bekezdés, 3. § (3) bekezdését az is, amikor a bíróság nem tájékoztatta a felperest arról, hogy a Kft. felperesnek elvégzett kutatási projektje tekintetében a felperes és az alperes által is tényként kezelt részprojekt jelleg bizonyításra szorul.
- [20] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Hangsúlyozta, hogy a felperes álláspontjával ellentétben a bírósági eljárás során a kutatási témaleírás alapján egyértelműen meghatározható volt, hogy a hivatkozott két kutatási projekt önálló projektnek tekinthető, annak megállapítására nem volt szükség további szakértői vélemény beszerzésére.
- [21] A felperes előkészítő iratában változatlanul fenntartotta felülvizsgálati érvelését és kérte kérelme teljesítését.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [22] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [23] A Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 272.§ (2) bekezdése és a 275.§ (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabálysértések körében vizsgálta felül. A Kúria a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott ítéleti rendelkezéseket nem érintette.
- [24] A felülvizsgálati eljárásban rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás feltételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria - a Pp.275. § értelmében - a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít.
- [25] A perbeli esetben az elsőfokú bíróság olyan tényre alapította ítéletét mely az adóigazgatási eljárásban - annak ellenére, hogy felperes többször hivatkozott rá: észrevétel, fellebbezés és a 2015. februári előkészítő irat - nem került tisztázásra, illetve alperes által vitatásra. Nevezetesen az, hogy a perbeli kutatás a korábbi években végzett vizsgálatok egyik fázisát képezi ezért ezeket együttesen kell a K+F szempontjából megítélni. Noha felperes már a jegyzőkönyvre tett észrevételében, majd a fellebbezésében részletesen kifejti ezzel kapcsolatos álláspontját az alperesi határozat érdemi reakciót ezzel kapcsolatban nem tartalmaz, így nem derül ki, hogy az alperes ezt a megközelítést a kutatás megítélése szempontjából elfogadja vagy sem. Nem lehet erre következtetni az SZTNH véleményéből sem, mert az sem tér ki az alperesi határozatot megalapozó véleményében erre. Csupán a per során beszerzett szakértői véleményre adott válaszban fejti ki részletesen ezzel kapcsolatos álláspontját az SZTNH és utal arra hogy az ezt megelőző fázisokban keletkezett kutatások sem elégítik ki a törvényben írt követelményeket. Az azonban kiderül, hogy az SZTNH nem a perbeli kutatással összefüggésben vizsgálta az ezt megelőző kutatásokat, hanem más eljárások során. Lényegében ez a kérdés akkor vált kulcspontivá, mikor a perben kirendelt szakértő véleményében a kutatást nem önmagában, hanem a többihez viszonyítva feleltette meg az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontja szerinti követelménynek. Erre vonatkozó tényállást viszont sem az alperes határozata, sem pedig a jogerős ítélet nem tartalmaz.
- [26] Mindebből következően tévedett az elsőfokú bíróság mikor ítéletében ennek elemzését elvégezte és a szerződés szövegezéséből, tartalmából levezetve, önálló kutatásnak ítélte azt meg. Ezzel olyan ténnyel egészítette ki az alperesi határozatot amit az nem tartalmazott, így olyanról döntött ítéletében melynek tényállási alapja hiányzott. Helytállón hivatkozott ezért a felperes arra,

hogy az elsőfokú bíróság iratellenes megállapítást tett ítéletében. Mindebből következően az elsőfokú bíróság jogszerűen nem is foglalhatott állást arról, hogy a vitatott kutatás rész-egész viszonylatában kielégíti-e az innovációs törvény rendelkezéseit. Mindaddig míg ez a ténykérdés a hatóság részéről nem kerül eldöntésre nem lehet a szakkérdésben állást foglalni és megítélni, hogy a tanulmányt önállóan, vagy valamely más kutatás részeként kell kutatás-fejlesztéssé minősíteni és az Innovációs tv. 4. § (1) bekezdés d) pontjának megfeleltetni.

- [27] A Kúria észlelte, hogy a jogerős ítélet rendelkező része nem egyértelmű, miután az elsőfokú bíróság a teljes alperesi határozatot az elsőfokú hatóság határozatára is kiterjedően hatályon kívül helyezte és nem rendelkezett a kereset egy részének elutasításáról, jóllehet csak részben találta alaposnak a felperesi keresetet. Ezen túlmenően a rendelkező rész megfogalmazásából nem egyértelmű mely hatóság eljárási kötelezettsége áll fenn, arra csupán az indokolásból lehet következtetni.
- [28] Emiatt és arra is figyelemmel, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme eredményes volt, a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítéletet, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóság új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban az elsőfokú bírósággal egyetértve a felülvizsgálati kérelemmel nem érintett tanulmányok esetében megállapításokat az adóhatóság nem tehet. A felülvizsgálati kérelemben szereplő tanulmány tekintetében elsődlegesen abban kell állást foglalnia az elsőfokú adóhatóságnak, hogy önálló projektnek vagy egy más kutatás részprojektjének tekinthető-e és ahhoz képest kell döntenie az Innovációs tv.-nek való megfeleléséről. Amennyiben - mint ahogy a felperes már korábbi észrevételében, fellebbezésében állította - egy más kutatással összefüggésben részprojektnek tekinthető a vitatott tanulmány, úgy vizsgálni kell a teljes kutatási projekt megfelelését, és ahhoz képest kell figyelembe venni a perben beszerzett szakértői véleményt.

Záró rész

- [29] A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú perköltségének megfizetésére, míg a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján határozott a felülvizsgálati perköltség felek általi viseléséről.
- [30] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes pervesztettségére tekintettel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.

26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

[31] A Kúria a pert a felperes kérelme alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2017. június 8.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**