

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.443/2017/6 .

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: Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvéd Iroda

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. május 04. napján kelt 26.K.32.664/2016/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.32.664/2016/13. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2009. január 5-én szolgáltatási szerződést kötött a K. B. S. S.á r.l. magyarországi fiókteleppel (Fióktelep), amelyben a Fióktelepre ruházta át a kiszolgáló-adminisztratív és informatikai tevékenységeket. A felek megállapodtak abban is, hogy a szolgáltatásokért felszámított díjazás a felperes működése érdekében felmerült költség 20%-kal növelt összege. A szerződést a felek 2011. június 22-én akként módosították, hogy a szolgáltatási díj szorzóját 5%-ra csökkentették. A szolgáltatási szerződés 2010. január 11-i kiegészítése értelmében a 2009-es gazdasági évről a Fióktelep legkésőbb 2012. december 31-ig elszámol, és kiállítja a végszámlát.
- [2] Az adóhatóság a Fióktelepnél 2014. március 14. napján - 2009-2012. évekre, valamennyi adónemre kiterjedően - ellenőrzést kezdett. A felettes adóhatóság új eljárásra utasította az elsőfokú adóhatóságot, amelyre - egyebek mellett - előírta a felperesnél elvégzendő valamennyi adónemre kiterjedő bevallások utólagos vizsgálat lefolytatását. Az e tárgyban hozott határozatot a Fióktelep 2015. július 17-én vette át.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság a 2015. október 16-án kelt megbízólevéllel a felperesnél 2009-2012. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően. Az ellenőrzés a megbízólevél vélelmezett kézbesítésével 2015. november 2. napján kezdődött meg, amelyről az elsőfokú adóhatóság 2015. november 4-én - telefonon - értesítette a felperes képviselőjét.
- [4] A felperes a 2015. december 17. napján írásbeli nyilatkozatában arról tájékoztatta az elsőfokú adóhatóságot, hogy a 2010. május 31-én adóhatósághoz benyújtott 2009. évi társasági adóról és különadóról szóló bevallása tartalmilag helytelen, mivel az akkor rendelkezésre álló főkönyv nem az auditált végleges adatokat mutatta. Ez a nyilatkozat tartalmazta azt is, hogy a felperes a benyújtott adóbevallást alátámasztó és végleges auditált főkönyv közötti különbséget dokumentálta, mellékelte, és ezek alapján 120.845.000 Ft társasági adó és 31.343.000 Ft különadó visszaigénylést kíván érvényesíteni. A felperes kérte, hogy az ellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben ez a visszaigénylés megállapításként kerüljön jegyzőkönyvezésre.
- [5] A felperesnél lefolytatott ellenőrzésről szóló jegyzőkönyv 2016. március 16. napján kelt és egyebek mellett azt tartalmazza, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 164. § (1) bekezdésében meghatározott elévülésre tekintettel az adóhatóság nem vizsgálta meg a felperes 2009. évre vonatkozó nyilatkozatát.
- [6] Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés eredményét a 2016. április 14. napján kelt határozatában realizálta, amelyben 2009. évre nem tett megállapítást, 2010-2012. évekre társasági adónemben, 2011. évre általános forgalmi adónemben tett a

- felperes terhére adó-megállapítást, akként, hogy az adóbírság kiszabásától eltekintett. Az elsőfokú adóhatóság 2016. április 28-án módosította az elsőfokú határozatot, de e módosított határozata sem tartalmazott megállapítást a 2009. évi társasági adó és különadó adónemekben.
- [7] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes - a 2016. június 20. napján kelt határozatában - a módosított elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntésének indokolása szerint a felperesnek a 2009. évi társasági adóbevallás tekintetében - elévülés miatt - 2015. december 31-ig állt fenn az önellenőrzési lehetősége. Az adóellenőrzés azonban 2015. november 2-án megkezdődött, így ettől az időponttól beállt az önellenőrzési tilalom, ezért ezt követően a felperes a 2009. évi bevallását már nem önellenőrizhette.
- [8] Rögzítette az alperes azt is, hogy a felperes 2011-ben, továbbá az ellenőrzés megkezdése előtt is tisztában volt azzal, hogy kötelezettségét magasabb összegben vallotta be, és mivel az adóhatósági ellenőrzés 2015. november hónapban indult, lett volna ideje az önellenőrzés benyújtására, ebben nem az adóhatóság akadályozta meg. A felperes által előterjesztett nyilatkozat nem minősül adó-visszaigénylésnek, joghatása csupán egy be nem nyújtott önellenőrzéssel egyezik meg. Tekintettel arra, hogy az önellenőrzést az adóhatósági ellenőrzés miatt már nem lehetett előterjeszteni, a felperes által kért adóhatósági megállapítást pedig az elévülés nem tette lehetővé, az elsőfokú adóhatóság a felperes által vitatott körben jogszerű döntést hozott.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [9] A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte a 2009. évi társasági adó és különadó adónemekben, és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését.
- [10] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerős határozat

- [11] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.
- [12] Az elsőfokú bíróság nem értékelte hatályon kívül helyezésre okot adó körülménynek az Art. 1. § (2), (3), (3a) és (6) bekezdéseinek, a 2. § (1) bekezdésének megsértésére alapított felperesi érvelést. Rögzítette ítéletében, hogy ezeket egyrészt az alapelvi szabályozásra figyelemmel, másrészt az adott tényállásra vonatkozó tételes jogszabályi rendelkezésekre vetítve vizsgálta. Ezek közül az Art. 1. § (3a) bekezdésére, és 2. § (1) bekezdésére alapított felperesi hivatkozást önmagában is értékelte, míg a további alapelvi

hivatkozásokat a tételes jogszabályi rendelkezéseken, így az elévülésre, az elévülés meghosszabbodására, az ellenőrzés lefolytatására, az önellenőrzésre, valamint a tényállás tisztázásra és bizonyítékok értékelésére vonatkozó felperes által hivatkozott jogszabályi rendelkezéseken keresztül vizsgálta.

- [13] A jogerős ítélet indokolása szerint az alperes nem alkalmazott a Fióktelepnél megállapítottaktól eltérő minősítést, mivel a felperes esetében az adó megállapításához való jog elévülését állapította meg. Az alperes eljárása azzal, hogy a Fióktelep adóügyében hozott új eljárásra kötelező határozattól a felperes vonatkozásában az ellenőrzést 2009. év kapcsán elévülési időn belül nem fejezte be, összességében sérti a rendeltetésszerű joggyakorlást. Ez azonban nem adhat alapot hatályon kívül helyezésre és új eljárás elrendelésére, mivel elévüléssel az adó megállapításához való jog enyészik el, és elévült időszakra az adóhatóság a felperes javára sem tehet megállapítást. E körben utalt a KGD 2017.19. számú határozatban kifejtettekre is.
- [14] Az elsőfokú bíróság nem találta alaposnak azt az Art. 4. § (3) bekezdés b) pontjára és a 164. § (1) bekezdésére alapított érvelést, mely szerint a 2015. decemberi nyilatkozatban jelzett adó-visszaigénylés miatt a 2009. évi adó-megállapítási időszak elévülése 6 hónappal meghosszabbodott. E körben arra mutatott rá, hogy a felperes e nyilatkozata tartalmilag és formailag sem minősül adó-visszaigénylésnek, ezért nem fűződik hozzá az elévülés meghosszabbodásának jogkövetkezménye. Az ellenőrzés 2015. november 2-ai megkezdésével beállt az önellenőrzési tilalom is, ezért a felperesnek ezen időpontot követően nem volt lehetősége önellenőrzés benyújtására. A felperes a nyilatkozata szerint az ellenőrzés során kívánta az adó-visszaigénylést érvényesíteni, de ez nem minősíthető az előzőekben kifejtettek miatt önellenőrzésnek és adó-visszaigénylésnek sem, kizárólag a tényállás tisztázása körében értékelhető előadás.
- [15] Hangsúlyozta az elsőfokú bíróság azt is, hogy önellenőrzést, visszaigénylést kizárólag formanyomtatványon lehet benyújtani az Art. 31. § (1) bekezdése és 50. § (1) bekezdése értelmében. Az alperes eljárása során elvégezte a felperesi nyilatkozat értékelését, és az Art. 164. § (1) bekezdése alapján helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az elévülési idő meghosszabbodása nem áll fenn, ezért 2009. évre elévülés miatt nem tehet megállapítást. Az alperes tehát azzal, hogy a felperes nyilatkozatát érdemben vizsgálta és értékelte, teljesítette a tényállás tisztázási kötelezettségét, de elévült időszakra nem hozhatott érdemi döntést.
- [16] Az elsőfokú bíróság jogi álláspontja szerint az a felperesi érv, mely szerint Fióktelep vonatkozásában hozott új eljárást elrendelő határozat iránymutatása nem teljesült, nem ad

lehetőséget a jelen perben felülvizsgálni kért alperesi határozat tekintetében jogszabálysértés megállapítására, új eljárás elrendelésére. Az alperes valóban megsértette az Art. 94. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezést, mivel az ellenőrzést nem az adó és költségvetési támogatás megállapításához való jog elévülési időn belül folytatta le, de tekintettel arra, hogy az elévülés tényét megalapozottan és törvényesen állapította meg, nem kötelezhető új eljárásra, mivel egy új eljárás keretében sem tehet elévült időszakra vonatkozó megállapítást.

- [17] Tévesen hivatkozott a felperes az Art. 128. § (2) bekezdésének megsértésére, mivel az e körben kifejtett értelmezése figyelmen kívül hagyja az elévülési jogintézmények lényegét. Tévesen jelölte meg továbbá a felperes keresetében a pertárgy értékét is 163.207.000 Ft-ban, mivel az alperes a keresetben vitatott körben - 2009. évre - a felperes terhére és javára sem tett megállapítást, tehát nincs olyan alperesi döntés, amely pertárgyértéket képezhetne, ezért a meg nem határozható pertárgyértékre vonatkozó rendelkezést kellett a peres eljárás során alkalmazni.
- [18] Az elsőfokú bíróság ítéletében az előzőekben ismertetettek alapján - összegezve - azt állapította meg, hogy az alperes határozata nem felel meg az Art. 2. § (1) bekezdésének, 94. § (1) bekezdésének, de elévült időszak tekintetében a felperes javára sem kerülhet sor új eljárás elrendelésére, ezért a kereset alaptalan. Amennyiben a felperesnek polgári jogi igénye van, és annak feltételei megállapíthatók, akkor az adóhatósághoz benyújtott igényét peres eljárásban érvényesítheti.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [19] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését és az indokolás részbeni megváltoztatásával az elsőfokú adóhatóság kötelezését új eljárásra. Nem vitatta az ítélet azon megállapításait, mely szerint az alperes határozata ellentétes az Art. 2. § (1) bekezdésével és a 94. § (1) bekezdésével, továbbá azt sem, hogy polgári peres eljárás útján lehetősége van igényének alperessel szembeni érvényesítésére. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítéletnek azon részei, mely szerint az alperesi jogszabálysértések a perben elévülés miatt nem orvosolhatók, nem felelnek meg az Art. 4. § (3) bekezdés b) pontjában, 97. § (3), (4), és (6) bekezdéseiben, 164. § (1), (5) és (13) bekezdéseiben, továbbá a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében, 339. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Jogi álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem megfelelően értelmezte a KGD 2017.19. számú eseti döntésben foglaltakat,

- hivatkozott arra is, hogy követelése nagyobb összegű, ezért az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg a pertárgyértéket.
- [20] A felperes felülvizsgálati kérelmét - fenntartva a keresetében is előadottakat - a következőkkel indokolta: A 2009. évre vonatkozó adó-megállapítási időszak 2015. december 31-én nem évült el, mert a 2015. december 17-én benyújtott nyilatkozatában jelzett adó-visszaigénylés miatt az elévülési idő 6 hónappal meghosszabbodott. Az adó megállapításhoz való jog elévülése nem mentesíti az adóhatóságot a tényállás tisztázási kötelezettség teljesítése alól. Az elsőfokú bíróság jogszabálysértően állapította meg, hogy az adóhatóságnak e kötelezettsége csak az elévülés és az elévülés meghosszabbodása körében állt volna fenn, mivel 2009. év vonatkozásában is számszerűsíthető módon kellett volna feltárnia a tényállást. Az önellenőrzés egy jogosultság, amelynek elmaradása nem mentesíti az adóhatóságot az eljárási kötelezettségének teljesítése alól, azaz az alól, hogy elévülési időn belül feltárja és megtegye a felperes javára szóló megállapításokat. Az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg, hogy az alperes által elkövetett súlyos, ügy érdemére is kiható eljárási jogszabálysértések miatt az adóhatósági határozatok nem helyezhetők hatályon kívül és nem utasítható az elsőfokú adóhatóság új eljárásra. Az új eljárás elrendelésével ugyanis az elévülési idő 12 hónappal meghosszabbodik, ezért a jogszabálysértésből származó igénye nem kizárólag polgári jogi úton orvosolható.
- [21] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [22] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [23] A Kúria a Pp. 275. §-a alapján eljárva - a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján - azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet tényállása hiánytalan, iratszerű, megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében és 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Tartalmaz megállapítást és indokolást a kereset által vitatott körben, a keresetet teljes körűen elbírálta, azon nem terjed túl, hivatkozik azokra a jogszabályi rendelkezésekre is, amelyen az érdemi döntés alapul, megjelöli azokat az adatokat, tényeket, törvényhelyeket, amelyek miatt a keresetet nem találta alaposnak.
- [24] A Kúria álláspontja szerint a jogerős ítélet kapcsán nem állapítható meg olyan ügy érdemi eldöntésére kiható eljárási jogszabálysértés, amely hatályon kívül helyezésre alapot adhatna. Az elsőfokú bíróság ítélete megfelel a perrel érintett jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezéseknek. A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság

ítéletében kifejtett jogi állásponttal az alábbiakban részletezésre kerülő okok miatt.

- [25] Az Art. 4. § (3) bekezdésének b) pontja az adó-visszaigénylés és az adó-visszatérítés tekintetében a költségvetési támogatásra vonatkozó szabályokat rendeli alkalmazni. Az adóbevallásnak- az Art. 31. § (1) bekezdése értelmében - egyebek mellett - tartalmaznia az adó és a költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges adatokat. Ugyanezen törvényhely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy ne csak az adóbevallásra, hanem a költségvetési támogatás igénylésére is nyomtatványt rendszeresítsen.
- [26] Az Art. 49. § (1)-(3) bekezdései szerint az önadózás útján megállapított adót, költségvetési támogatást az adózó önellenőrzéssel helyesbítheti az adóhatósági ellenőrzés megkezdése előtt, elévülési időn belül. Az önellenőrzés az adóalap, a feltárt adó, illetve költségvetési támogatás megállapítása, a helyesbített adó, illetve költségvetési támogatás igénylése. Az Art. 50. § (1) bekezdése szerinti kogens (kötelezően alkalmazandó) szabály folytán az önellenőrzést kizárólag az erre rendszeresített nyomtatvány benyújtásával lehet teljesíteni.
- [27] A felperes 2009. évre adott be bevallást, ezt az adóhatósági ellenőrzés megindulásáig - az előző pontokban ismertetett törvényi követelményeknek megfelelően - nem helyesbítette, nem önellenőrizte, annak ellenére, hogy már az adóellenőrzés megindulása előtt is tudott arról, hogy kötelezettségét magasabb összegben vallotta be. A felperes 2015. december 17-i beadványa - ahogyan erre az elsőfokú bíróság rámutatott - az Art. 31. § (1) bekezdése és 50. § (1) bekezdése értelmében tartalmát és formáját tekintve sem minősíthető önellenőrzésnek, adó-visszaigénylésnek, ezért nem adhat alapot az elévülés meghosszabbodására, amely a 2009. évre vonatkozóan 2015. december 31-én bekövetkezett. Az elsőfokú bíróság ezért helytállóan állapította meg, hogy a felperes 2015. december 17-i nyilatkozata nem válthatja ki az elévülés meghosszabbodását. „A felperesi nyilatkozat tényállás tisztázás keretében történő felhasználása, bizonyítékként való értékelése esetén sem rendelkezhetett az alperes a felperes javára szóló adó-megállapításról (visszajáró adóról), így a tényállás tisztázása szempontjából a 2009. év vonatkozásában az elévülés és az elévülés meghosszabbodása körében értékelhető tényeknek, körülményeknek volt relevanciája”. A felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett érvelés kapcsán utal a Kúria arra is, hogy 2015. december 31-ig nem került meghozatalra olyan jogerős határozat, amely alapján az adóhatóság a felperes folyószámlájára könyvelhetett volna, adó-megállapítás pedig jegyzőkönyvben nem tehető, és olyan esemény sem történt, amely az elévülést megszakíthatta volna.
- [28] Az Art. felperes által hivatkozott 164. § (5) bekezdése kogens

szabályként a következőket rögzíti: „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 egyértelműen megállapítható, hogy az alperes a keresettel támadott határozatát 2016. június 20. napján hozta meg, és az is, hogy a 2009. évre vonatkozó adó-megállapításhoz való jog már az alperesi határozatot megelőzően, a jegyzőkönyv meghozatala idején elévült. Az elévülés nyugvását csak az elévülés bekövetkezte előtt lehet értelmezni. Az Art. 164. § (5) bekezdése jelen ügyben azért nem alkalmazható, mert a keresettel támadott határozat jogerőre emelkedésekor az elévülési időből már nem maradt olyan időszak, amely a bírói döntésekig nyugodhatott volna.

- [29] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság ítéletében rögzített azon megállapítással is, mely szerint az alperes terhére jogerős ítéletben rögzített eljárási szabálysértések nem adnak lehetőséget az Art. 164. § (13) bekezdés c) pontja szerinti rendelkezés alkalmazására azon oknál fogva, hogy az alperest a már határozatának meghozatala idején is elévült időszak tekintetében a bíróság nem kötelezheti új eljárásra, elévült időszakra egy új eljárás keretében sem tehető adó-megállapítás.
- [30] A felperes felülvizsgálati kérelmében - a megsértett jogszabályhely megjelölése nélkül - vitatta az elsőfokú bíróság által elvégzett pertárgyérték megállapítást, ezért az e körben előadott érvelését a Kúria - a Pp. 272-273.§-aiba foglalt szabályozásra figyelemmel - érdemben nem végezte el, de utal a következőkre: az alperes határozata a kereset által vitatott körben nem tartalmaz a felperes javára vagy terhére szóló fizetési kötelezettséget. A felperes által megjelölt 1.000.000 Ft-ot meghaladó értékhatár a Pp. 340/A. § (2) bekezdésének alkalmazása kapcsán irányadó, a 3/2013. (IX.23.) KMK vélemény is e tárgyban rögzít állásfoglalást. Az elsőfokú bíróság a felperes számára kedvezően határozta meg az illeték összegét.
- [31] Az előzőekben kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján - hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [32] A peresztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.

[33] A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39. § (3) bekezdés d) pontjában, 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

[34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

, 2018. február 15.

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