

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

Az ügy száma: Kfv.V.35.049/2018/7. szám
A tanács tagjai: dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
. Kurucz Krisztina előadó bíró
dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Molnár Angelika ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Vönöczky Katalin jogtanácsos

A per tárgya: adóhatározat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. november 02. napján kelt 17.K.27.264/2017/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 17.K.27.264/2017/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 10.000 (azaz tízezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2011. és 2012. évekre - a 2012. I. negyedévi általános forgalmi adó (áfa) adónem kivételével - valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra elvégzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. április 15 napján kelt határozatával a felperes terhére adókülönböt,

- adóbírság és késedelmi pótlék megfizetését rendelte.
- [2] A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2017. április 10. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperest mindösszesen: 95.207.000 Ft adókülönbözet, 13.151.000 Ft adóbírság és 10.736.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Megállapította, hogy felperes az adózás előtti eredményét a ténylegesnél 2011. évben 12.612.000 Ft-tal magasabb, a 2012. évben pedig 12.820.000 Ft-tal alacsonyabb, a társasági adó (tao) adó alapját 2011. évben 43.725.000 Ft-tal, 2012. évben 15.668.000 Ft-tal alacsonyabb összegben mutatta ki.
- [3] Indokolása szerint a felperes 2011. április 29-én kutatási-fejlesztési szerződés kötött az U.F.Kft.-vel, a tárgya szerint a GOP-1.1.2-08/1-2008-0002 azonosító számú projekt kutatási programján belül kutatás-fejlesztési feladatok ellátására. A felperes 2011. évben a Kft. által számlázott szolgáltatás nettó értékéből 24.000.000 Ft-tal csökkentette az innovációs járulék kötelezettségét.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság az elkészített tanulmányok innovatív jellegének véleményezésére a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 58.§ (1) bekezdésének a) pontja, (3) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 95.§ (5), (5a) bekezdései, valamint a találmányok szabadalmi oltalmáról szóló 1995. évi XXXIII. törvény 115/H.§ (2a) bekezdése, 115/G.§ g) pontja alapján a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatalát (a továbbiakban: SZTNH) kérte fel.
- [5] Az SZTNH az általa meghatározott három szakterületenként elkészített szakvéleménye (első szakvélemény) szerint az elvégzett tevékenységek és annak eredményeként létrehozott tanulmányok - azok elkészültekor - nem minősültek alapkutatásnak, alkalmazott kutatásnak, sem pedig kísérleti fejlesztésnek, így nem feleltek meg a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény (a továbbiakban: KTIA tv.) 12.§-ában foglaltak szerint definiált kutatás-fejlesztés (a továbbiakban: k+f) egyik típusának sem.
- [6] Az SZTNH által adott szakvélemény alapján az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a tanulmányok 24.000.000 Ft összegével nem volt jogszerűen csökkenthető az innovációs járulék kötelezettség, az adózót ezért innovációs járulék fizetési kötelezettség terhelte a KTIA tv. 4.§ (1)-(3) bekezdései, 14.§ (1) bekezdés c) pontja alapján. E megállapítás kihatásaként innovációs járulék adónemben 2011. évre adókülönbözet keletkezett adózó terhére, amely egyéb ráfordításként volt elszámolható a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 81.§ (2) bekezdésének e) pontja alapján.
- [7] A felperes továbbá kutatási szerződést kötött 2011. február 3-án az U.Kft.-vel is. Az adóhatóság az SZTNH-t felkérte e Kft.

- által készített jelentések innovatív jellegének véleményezésére is.
- [8] Az SZTNH szakvéleménye szerint (második szakvélemény) az U.Kft. tevékenysége nem minősül k+f tevékenységnek, az a csatolt iratanyag tanúsága szerint nem felelt meg a KTIA tv. 12.§-ában foglalt k+f egyik típusának sem.
- [9] Az SZTNH által adott szakértői vélemény alapján az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy az adózó a dokumentáció 3.000.000 Ft összegű ellenértékével az innovációs járulék kötelezettségét jogszerűtlenül csökkentette, a terhére ezért innovációs járulék adónemben 2011. évre 3.000.000 Ft adókülönböt állapított meg, amely egyéb ráfordításként az Sztv. 81.§ (2) bekezdés e) pontja alapján elszámolható.
- [10] Az alperes rögzítette továbbá, hogy a felperes kutatási szerződést kötött az U.Kft.-vel 2011. áprilisban is, a megbízás tárgya öntvény megmunkálási technológiák és öntészeti anyagok kutatása.
- [11] A revízió az SZTNH-t az elkészített a tanulmányok innovatív jellegének véleményezésére kérte fel. Az SZTNH szakvéleménye szerint (harmadik szakvélemény) a szerződés alapján végzett tevékenység nem minősül alapkutatásnak, ipari vagy alkalmazott kutatásnak sem, és nem is kísérleti fejlesztés.
- [12] Az elsőfokú hatóság szerint az SZTNH által adott szakértői vélemény alapján a dokumentáció 15.000.000 Ft összegével jogszerűen nem volt csökkenthető az innovációs járulék kötelezettség, ezért innovációs járulék adónemben 2011. évre 15.000.000 Ft adókülönböt realizált a felperes terhére, amelyet egyéb ráfordításként az Sztv. 81.§ (2) bekezdés e) pontja alapján vett figyelembe.
- [13] A felperes fellebbezéséhez állításainak bizonyítása érdekében 3 db magánszakértői véleményt csatolt.
- [14] A 3 db magánszakértői vélemény alapján az alperes ismételt megkereste az SZTNH-t, hogy a felperes által rendelkezésre bocsátott terjedelmes dokumentációk és magánszakértői vélemények alapján készítse el szakértői véleményeit figyelemmel arra, hogy mind a 3 db magánszakértői vélemény mindhárom szakterület vonatkozásában az SZTNH álláspontjával ellentétesen azt tartalmazza, a megbízottak által végzett tevékenységek k+f-nek minősülnek.
- [15] Az SZTNH ismételt elkészítette szakértői véleményeit, az első és a harmadik szakvéleményében foglalt álláspontját fenntartotta, és részletesen kifejtette, hogy milyen okok miatt nem fogadható el a magánszakértői véleményekben foglalt álláspont. A második szakterület vonatkozásában a magánszakértői véleményben, továbbá a benyújtott dokumentumokban foglaltak alapján az elvégzett tevékenységet kísérleti fejlesztésnek minősítette.
- [16] Az alperes az SZTNH szakértői véleményeiben foglaltaknak megfelelően az elsőfokú hatóság határozatát részben

megváltoztatta, és a második szakterület vonatkozásában a felperes adózását jogszerűnek minősítette.

A kereseti kérelem

- [17] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását kérte akként, hogy a társaság terhén innovációs járulék és ezzel összefüggésben tao adónemben megállapított adóhiány, valamint a kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék törléséről rendelkezzen.
- [18] Álláspontja szerint az alperes jogszabálysértő módon járt el akkor, amikor ismét az SZTNH-t kereste meg annak érdekében, hogy a korábbi szakvéleményei és a fellebbezéshez csatolt magánszakértői vélemények közötti ellentmondást feloldja. A hatóságnak a Ket. 59.§ (5) bekezdése alkalmazásával másik szakértőt kellett volna kirendelnie, akinek abban a kérdésben kellett volna állást foglalnia, hogy a szakvélemények közötti eltérés mire vezethető vissza, szükséges-e bármelyik szakvélemény kiegészítése. Az SZTNH által korábban adott szakvélemények és az általa csatolt 3 db magánszakértői vélemény alapján az ügyben felmerült szakkérdést nem sikerült tisztázni, figyelemmel a szakvélemények eltérő következtetéseire. Az ellentmondásokat azonban nem lehet feloldani az SZTNH ismételt felkérésével, az adóhatóságnak nem volt kötött a bizonyítása, az SZTNH kirendelése csak lehetőség a számára.
- [19] Hangsúlyozta, hogy a szakvélemények közötti ellentmondás nyilvánvalóan nem oldható fel azzal, hogy az ellentmondásban lévő egyik szakértő véleményezi a másik szakértő által adott szakvéleményt. A Ket. 59.§ (5) bekezdése alapján a szakvélemények közötti ellentmondásokat fel kellett volna tární, majd feloldani, amelyeknek hiányában a szakvéleményeket a hatóság szaktudás nélkül értékelte, így a tényállás bizonyítatlan maradt. Az alperes indokolási kötelezettségét nem teljesítette, mert nem adott számot arról sem, hogy az egyik vagy a másik szakvéleményt miért részesítette előnyben.
- [20] Kifogásolta, hogy az SZTNH kizárólag az adózó által rendelkezésre bocsátott iratok alapján foglalt állást a kutatási folyamatok terén, pedig indítványozta helyszíni szemle tartását, mert a kutatói munka során keletkező jegyzetek, dokumentumok, eljárások nyilvánvalóan nem adóügyi dokumentumok, ezeket nem lehet teljes körűen lefűzni, ezért szükséges a kutatókkal való kapcsolatfelvétel.

Az elsőfokú határozat

- [21] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.
- [22] Indokolása szerint az adóhatóság nem követett el jogsértést

azzal, hogy a felperes által becsatolt, bizonyítéknak minősülő 3 db magánszakértői véleményre figyelemmel ismételten az SZTNH-t rendelte ki szakértőként.

- [23] Idézte a Ket. 72.§ (1) bekezdés e) pontjának ea) és eb) alpontjait, és megállapította, hogy az alperes megsértette e jogszabályhelyeket, mert határozatában nem indokolta meg, hogy a felperes által becsatolt szakvélemények miért nem alkalmasak az állításainak bizonyítására, illetve az SZTNH szakvéleményében foglaltak cáfolatára, miért az egyik szakértői véleményt fogadta el, és a másik szakértői véleményt miért nem találta bizonyításra alkalmasnak. Annak rögzítése, hogy az SZTNH véleménye megalapozottsága felől az adóhatóságnak aggálya nem merült fel, nem tekinthető kellő indoknak, mert ki kell derülnie a határozatból annak, hogy a felperes által csatolt szakvélemények miért alkalmatlanok. Ha ezen ok megjelölése az SZTNH szakvéleményeiben található, akkor ezt a hatóságnak a határozatban rögzítenie kell, mivel ebben az esetben is a határozatnak tartalmaznia kell, hogy melyek azok a szakmai szempontok, amelyek miatt a felperes által becsatolt magánszakvélemények nem fogadhatók el. Az alperes nem adta annak indokát sem, hogy a felperes szakértői véleményekre tett észrevételében kért helyszíni szemle tartását miért utasította el. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint mindezek miatt az alperes határozata érdemi felülbírálatra alkalmatlan.
- [24] A felperes szakértő kirendelésére irányuló indítványát elutasította, tekintettel arra, hogy eljárási jogsértés miatt hatályon kívül helyezte az alperesi határozatot, így a szakértő kirendelése az ügyben nem volt indokolt.
- [25] Az alperes a megismételt eljárásban köteles az SZTNH részéről készített szakvéleményeket a felperes által a fellebbezéshez csatolt magánszakértői szakvéleményekkel ütköztetni. A határozatából ki kell derülnie annak, hogy mely indokok alapján fogadta el az SZTNH szakvéleményét, és mely okok azok, amelyek miatt a felperes által becsatolt magánszakértői vélemények alkalmatlanok annak bizonyítására, hogy a felperes megbízásából a Kft.-k által végzett tevékenység k+f tevékenységnek minősül.

A felülvizsgálati kérelem

- [26] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő. Hangsúlyozta, hogy a jogorvoslati eljárás során keletkezett szakvélemények a felperes részére megküldésre kerültek, azok tartalma a felperes előtt is ismert volt, így a szakértői vélemény megállapításainak az alperesi határozatban foglaltaknál

részletesebb kifejtése szükségtelen volt. Megfelelő mértékben kifejtette álláspontját a szakértői véleményekről, rendelkezését kellően megindokolta, így jogorvoslati joga a felperesnek nem sérült. Az ítélet sérti a Pp. 3.§ (2) bekezdés, 215.§ rendelkezéseit is, ugyanis az elsőfokú bíróság túlterjeszkedett a kereseti kérelmen, olyan jogszabályhelyre alapítottan hozott döntést, amelyet a kereset nem tartalmaz.

[27] A felperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[28] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[29] Az adóhatóság eljárását az Art. szabályozza, amely törvény másként nem rendelkezése esetén (5.§ (1) bekezdés) alkalmazható a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól rendelkező Ket. Az Art. és a Ket. is számos, a hatóságra kötelező előírást tartalmaz.

[30] Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása [Art. 86.§ (1) bekezdés]. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának (1) bekezdés a)-f) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg. A felperesnél a revízió az a) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott. A bevallások utólagos ellenőrzése során az Art. 106.§-ának (1) bekezdése értelmében az adóhatóság az adózó adó-megállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését vizsgálhatja adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is.

[31] A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának (4)-(5) bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. Az Art. 97.§-ának (4) bekezdése szerint az ellenőrzés felperesnél alkalmazott fajtájánál is az adóhatóság volt köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást, amelynek során jogszerűen alkalmazott szakértői bizonyítást.

[32] Az Art. 105.§-a akként rendelkezik, hogy az utólagos ellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől

függetlenül a megállapításokról határozatot hoz. A határozatok kötelező tartalmi elemeit a Ket. 72.§-a szabályozza. A határozat indokolásában a hatóságnak az (1) bekezdés e) pontja értelmében elsődlegesen meg kell állapítania a valósággal egyező tényállást, amelyet követ a tényállás alapjául szolgáló bizonyítékok, és az irányadó jogszabályok rögzítése, majd az indokolás jogi részében magyarázattal ellátva a bizonyítékokat értékelni kell, amelynek eredményeként a már bizonyított tényekkel kell ütköztetni a jogszabályokat, azaz alkalmazni kell a tényállás egyes elemeire a jogszabályhelyeket, részletesen kifejtve a hatóság álláspontját.

- [33] A hatóságnak döntését akként kell megindokolnia, hogy a bizonyítékok értékelésének részletes indokolása alapján - a már bizonyított tények és az irányadó jogszabályok ütköztetése után - a tényekkel kapcsolatos, a jogkérdésre vonatkozó jogi álláspontja közérthető formában és kifejezetten megállapítható legyen. Az elsőfokú bíróság helytállón állapította meg, hogy e jogszabályi követelményeknek az alperes határozata nem felelt meg.
- [34] A másodfokú határozat huszonnégy és fél oldal tartalmú, amelyből az alperes a rendelkező részt követően a tizenkilencedik oldalig az ellenőrzés és az elsőfokú határozat megállapításait ismertette, a huszadik oldal és a huszonegyedik oldal első két bekezdései tartalmazzák a felperes fellebbezését, amelyet követ négy oldalon keresztül az alperes jogi indokolása. Az indokolás egyes részelemei tartalmának eltolódott arányát az alperes nem magyarázta meg, ugyanakkor nem ismertette a felperes részéről benyújtott bizonyítékokat, a szakértői véleményeket, csak annyit közölt, hogy „a magánszakértői vélemények mindhárom szakterület vonatkozásában - az SZTNH álláspontjával ellentétesen - megállapították, hogy a megbízott által végzett tevékenység kutatás-fejlesztésnek minősül. (...) és adózó mindegyik szakértői véleményhez terjedelmes dokumentációt is rendelkezésre bocsátott”. A továbbiakban az SZTNH újabb szakértői véleményeinek megállapításait rögzítette az alperes, majd - miután az SZTNH szakértői véleményével kapcsolatosan aggálya nem merült fel - az azokban foglaltakat elfogadta, közölve, hogy a rendelkező rész szerint döntött.
- [35] Az elsőfokú bíróság helytállón állapította meg, hogy az alperes bizonyíték vizsgálatot, értékelést nem végzett, így nem értékelhető annak logikája, tény- és okszerűsége, továbbá határozata tényállásának valósággal egyezősége sem. A perrel érintett adóügyben azért is lényeges a részletes, minden bizonyítékra kiterjedő értékelés, mert a hatóság részéről elkészítettett három szakértői vélemény után a felperes három magánszakértői véleményt nyújtott be, amelynek ismeretében, azok együttes feldolgozásával készültek el ismételten hatósági bizonyítás keretében az újabb szakvélemények. Az álláspontok

tehát szakvéleményekben ütköztetettek, nem a közigazgatási szerv részéről, ugyanakkor a bizonyítékokat a hatóságnak kell a Ket. 2.§ (3) bekezdése szerint a súlyuknak megfelelően értékelni.

- [36] A keresetben foglaltak (4.-10. oldalak) alapján a Kúria megállapította, az alperes iratellenesen hivatkozott a kereseti kérelemhez kötöttség elvének a sérelmére, hogy az elsőfokú bíróság túlterjeszkedett az előterjesztett petitum keretein (Pp. 215.§), ugyanis a felperes nemcsak a kirendelt szakértő személyét sérelmezte, hanem a hatóság részéről elmulasztott bizonyíték értékelést, az ellentmondások meghatározását és feloldását, eredményeként a tényállás tisztázottságát is.
- [37] A bizonyítékok mikénti értékelése, a bizonyított tényállás megállapítása, és arra az irányadó jogszabályok alkalmazása a hatóság kötelezettsége, amelynek az alperes nem tett eleget, így határozata érdemi felülvizsgálatra nem alkalmas. Jogszerűen rendelkezett a Pp. 339.§ (1) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletének rendelkező részében a másodfokú határozat hatályon kívül helyezéséről és az alperes új eljárásra kötelezéséről, indokolása a Pp. 221.§ (1) bekezdésében foglaltak szerinti, iránymutatása a megismételt eljárásra vonatkozóan megfelelő.
- [38] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [39] A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [40] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.
- [41] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

, 2018. június 21.

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