

**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.I.35.010/2018/11. szám

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

**A felperes:** felperes neve

**A felperes képviselője:** Dr. Darázs Lénárd Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Darázs Lénárd ügyvéd)

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

**Az alperes képviselője:** dr. Gégény Dóra kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes 29. és Kfv.3. szám alatt

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.30.147/2016/27.

**Rendelkező rész**

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.30.147/2016/27. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 400.000 (négyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

**Indokolás**

**A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

- [1] A felperes bolti kiskereskedelmi tevékenységet végző társaság. Kapcsolt vállalkozása a H. Kft.-nek (továbbiakban Kft.). A felperes és a Kft. az Ausztriában székhellyel rendelkező S. AG 100%-os leányvállalata. 2011-ben a felperes a Kft.-vel együtt az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi CIV. törvény (továbbiakban: Különadó tv.) szerinti különadó alanya volt, ebben a körben bevallási és befizetési kötelezettségének tett eleget.

- [2] A felperesi társaság 2012. május 30. napján 2011. január-decemberi időszakra vonatkozó önellenőrzésében az adóalapot és a fizetendő adó összegét 0 Ft-ra helyesbítette. A kérelemében a Különadó tv-nek az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) meghatározott cikkeibe történő ütközését állította és erre figyelemmel kérte adófizetési kötelezettségének törlését.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság a felperes önellenőrzését elutasította. Indokolásában hangsúlyozta, hogy a közösségi jog elsőbbsége sem hatalmazza fel az adóhatóságot arra, hogy eljárása során mérlegelje a nemzeti jog közösségi joggal való összeegyeztethetőségét és ütközés esetén félretegye a nemzeti jogot.
- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítésével 2012. augusztus 9. napján kelt 246937320 számú határozatával helybenhagyta. Hangsúlyozta a különadó alkalmazása a közösségi joggal teljes mértékben összeegyeztethető, nem diszkriminatív, a gazdasági letelepedés szabadságát nem korlátozza, illetve nem minősül a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak.

### **A kereseti kérelem és az alperes védekezése**

- [5] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérte annak bírósági felülvizsgálatát. A felperes okfejtése szerint az alperesi határozat helytelenül értelmezi az EUMSZ 18. és azt követő cikkeit, a 49-55. cikkeit, 65. cikk (3) bekezdését, valamint a 107. és azt követő cikkeit. A felperes kérte előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését is, mely kérelmét később visszavonta. Másrészt indítványozta az Európai Bizottság bíróság általi megkeresését vélemény adására abban a körben, hogy a Különadó tv. megsértette-e az EUMSZ 107. és következő cikkeit.
- [6] A közigazgatási és munkaügyi bíróság 5.K.30.650/2014/14. számú jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [7] A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a Kfv.III.35.085/2015/14. számú végzésével a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.30.650/2014/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Végzésében rögzítette, hogy a felperes az első érdemi tárgyalás végéig nem állította, hogy a sérelmezett törvényi előírások azért lennének európai uniós jogi normába ütközőek, mert erősen progresszív adómérték keretében tartalmazzák a diszkrimináció bármely megvalósulási formáját. Mivel a felperes határidőben a Különadó tv. 5. §-ának sérelmére alapított keresetet nem terjesztett elő, ezért erről az elsőfokú bíróságnak nem kellett döntenie. Miután a Pp. 335/A. § (1) bekezdése szerint a felperes keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatja meg és a fent említett jogszabálysértést eddig a felperes nem terjesztett elő, ezért törvényes határidőben előterjesztett kereseti kérelem hiányában a jogszabálysértést a közigazgatási és munkaügyi bíróságnak nem kellett vizsgálnia.
- [8] Ugyanakkor megállapította, hogy a felperes EUMSZ 107. és következő cikkeihez kapcsolódóan előterjesztett keresetéről és bizonyítási indítványairól a bíróság nem döntött, ami a Pp. 213. § (1) bekezdésében foglalt sérelmet jelenti, ezért került sor a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasításra.

### **Az elsőfokú ítélet**

- [9] Az új eljárásban az elsőfokú bíróság a felperes keresetét ismételten elutasította.
- [10] Egyrésről azt hangsúlyozta, hogy bár az adóhatóság részletesen kifejtette azt az álláspontját, miszerint nem mérlegelheti a nemzeti jog közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, valójában vizsgálta a nemzeti jog közösségi jognak való megfelelését és a felperes érvelésével szemben az önrevíziós kérelmet teljes körűen elbírálv a maga komplexitásában részletes indokolás mellett összeegyeztethetőnek találta. Részletesen elemezte ítéletében a Székesfehérvári Törvényszék kezdeményezése folytán a HERVIS ügyben (C-385/2012.) hozott uniós döntést és az ebben tett alapvetésekre figyelemmel álláspontja az volt, hogy a per eldöntése szempontjából az EUMSZ 18., 26., 56., 63., 65. és 110. cikke nem bírt jelentőséggel, így az e vonatkozásokban kifejtett felperesi érveléssel a bíróság sem foglalkozott érdemben.
- [11] Kiemelte, hogy a magyar szabályozás az Európai Bíróság értelmezésében nem hoz létre közvetlen hátrányos megkülönböztetést, ugyanakkor a Különadó tv. kapcsán az, hogy elhatárolja egymástól az adóalanyokat attól függően, hogy valamely vállalatcsoportba tartoznak-e vagy sem, azzal a hatással jár, hogy hátrányos helyzetbe hozza a kapcsolt vállalkozásokat azokkal a jogi személyekkel szemben, amelyek nem képezik valamely vállalatcsoport részét.
- [12] Így azt a következtetést vont le, hogy a székhely szerinti közvetett diszkrimináció az adóalanyok vonatkozásában csak akkor merülhet fel, ha közülük egyesek kötelesek a külföldi székhelyű jellemzően jelentős árbevételű és értelemszerűen a különadó törvény alanyának minősülő, azon belül is a legfelső adósávba tartozó kapcsolt vállalkozásaikkal adóalapjukat összeszámítani. Ezáltal ugyanis a saját adóalapjuk nagyságától függetlenül rajtuk kívülálló okból ezen társaságok is a legmagasabb adómértékű adósávba kerülnek szemben azzal a vállalatokkal, melyek nem rendelkeznek ilyen kapcsolt vállalkozásokkal, vagy ha vannak is ilyenek, azok belföldi székhelyű adóalanyként kisebb adóalappal bírnak vagy nem kötelezettek az összeszámítási szabályt alkalmazni, vagy ha igen, az esetükben nem eredményezi a legmagasabb adómérték szerinti adózást. Az uniós rendelkezés szerinti közvetett megkülönböztetés az említett esetben akkor valósulhat meg, ha a külföldi székhelyű kapcsolt adóalany vállalkozás léte okán az adóalany adóalapja és ennek következtében adóterhe megemelkedik.
- [13] Az EUB a kapcsolt vállalkozási státus vizsgálatát csak a Különadó tv. értelmében kapcsolt vállalkozásnak minősülő, egy vállalatcsoportba tartozó adóalanyok vonatkozásában rendelte el. Mindez egyértelművé tette, hogy a tagállami bíróságnak abban kellett határoznia, hogy létezik-e a felperesnek olyan, vele egy vállalatcsoportba tartozó külföldi székhelyű kapcsolt vállalkozása, amely magyarországi bolti kiskereskedelmi tevékenység végzése miatt a magyar ágazati különadó alanya volt és a különadó alapjának 100 milliárd forintot meghaladó összege okán a Különadó tv. 7. §-a értelmében a felperest is a legmagasabb adómérték szerinti adózásra kötelezte. Arra is kitért, hogy a Különadó tv. 7. §-a nem általában véve rendeli összeszámítani a nettó árbevételt a kapcsolt vállalkozások körében, hanem csak abban az esetben, ha az adott Tao.tv. szerinti kapcsolt vállalkozás is alanya az ágazati különadónak. A külföldi anyavállalatok teljesítménye kívül esett a különadó hatályán. Erre tekintettel nincs jelentősége annak sem, hogy az egyes különadó alanyoknak van-e külföldi székhelyű, a különadó alanyának nem tekinthető anyavállalata. Megállapítása szerint a felperes nem rendelkezik olyan külföldi székhelyű kapcsolat vállalkozással, mely a perbeli időben a bolti kiskereskedelmi különadónak hozzá hasonlóan alanya lett volna, így esetében nem valósult meg az a tényállás, amely az Európai Bíróság ítélete értelmében az uniós joggal nem összeegyeztethető.
- [14] Önmagában az a tény, hogy a felperes rendelkezett külföldi anyavállalattal, nem jelenti azt, hogy

ezen európai anyavállalatával bármilyen, rá nézve kedvezőtlen árbevétel összeszámításra lett volna köteles. A felperes esetében az Európán belüli anyavállalati kapcsolata miatt adóalap növekedés csak akkor állhatott volna elő, ha anyavállalata a Különadó tv. 3. § (2) bekezdés speciális szabálya alapján adózott volna Magyarországon, erről azonban nem volt szó. A perbeli esetben a felperesnek kizárólag a vele Magyarországon kapcsolt vállalkozási jogviszonyban álló, hozzá hasonlóan Magyarországon szintén bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató magyarországi székhelyű Kft.-vel kellett összeszámítania árbevételét. Mindez értelemszerűen azt jelenti, hogy a felperes esetében az EUB által a közösségi jogsértést megalapozónak minősített szempontrendszer nem érvényesül. Utalt arra is, hogy a felperesi társaság adóalap összeszámítását előíró rendelkezések hiányában is kizárólag saját árbevételét figyelembe véve a bolti kiskereskedelmi különadó legfelső adósávja szerint adózott volna. Erre figyelemmel elfogadhatatlan, hogy a felperes a kiskereskedelmi különadó alapját 0 Ft-ban állapította meg.

- [15] Nézete szerint a már említett HERVIS ügyben az EUB az EUMSZ 107. cikk értelmezését elvégezte. Nem állapította meg a magyar jogi szabályozás és a Különadó tv. uniós jogsérelmét ebből a szempontból és az Európai Bizottság sem indított Magyarország ellen eljárást. Ebből az a következtetés vonható le, hogy nincs olyan további, az EUMSZ értelmezését igénylő megválaszolatlan kérdés, amely előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indokolná.
- [16] Nem tartotta szükségesnek az Európai Bizottság megkeresését sem, miután annak választól érdemi információ nem lenne várható. Hangsúlyozta, ha az Európai Bizottság tiltott állami támogatást észlelt volna, úgy nyilvánvalóan eljárást indított volna Magyarország ellen. Arra is hivatkozott, hogy nincs olyan jogszabályi előírás, kötelező EU jogi norma, mely szerint az EUMSZ 107. cikk értelmezése kizárólag az Európai Bizottság feladata lenne. E körben az Európai Bizottság egy közleményére és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének tartalmára hivatkozott. Az EUMSZ 107. és további cikkei sérelmének vonatkozásában azt állapította meg, hogy a felperes kérelme a szabályozás egyes vállalkozásokra nézve történő diszkriminációjára utalt, azonban sem szelektivitásra, sem progresszív adóztatás EU jogellenességére nem hivatkozott az Art. 124/B. §-a alapján előterjesztett önellenőrzésében.
- [17] Helytállónak tartotta azt az alperesi hivatkozást, hogy az alperesnek kizárólag az ebben a kérelemben megjelölt jogforrásokba történő ütközést kellett megvizsgálni és ezzel összefüggésben az adókötelezettséget megállapító jogszabály alaptörvény-ellenességét, az EU kötelező jogi aktusába történő ütközését. Megítélése szerint az EUMSZ 107. cikke nem közvetlenül hatályos, ezért a tagállami bíróságok csak annyiban alkalmazhatják e cikket, hogy megállapítják, a konkrét ügyben az állami támogatás tényállási elemei megvalósulnak-e. E tekintetben vizsgálta a felperes keresetét a bíróság és ezzel összefüggésben a támogatási elem megvalósulását nem találta igazoltnak. Hangsúlyozta, hogy a törvény nem nevesíti a kereskedelmi szervezeti formákat és nem biztosít számukra kivételes elbírálást, így az a felperesi hivatkozás, hogy a franchise kiskereskedelmi hálózatokat a különadó alól a törvényhozó mentesítette, nem foghat helyt. Nézete szerint egyedüli ismérv a vállalkozás árbevétele volt a közteherviselés jegyében, vagyis a magasabb árbevétellel rendelkező vállalkozást magasabb adófizetési kötelezettség terhelte. Ezzel összefüggésben nem találta bizonyítottnak a felperes által előterjesztett adatok alapján a gazdasági előny meglétét. A törvényi formából az következik, hogy az állam szabályozó szerepe által a gazdasági folyamatokba beavatkozott a különadó meghatározásával, amely azonban nem tiltott tevékenység. A szelektivitás kérdését pedig azért nem vizsgálta, mert az a progresszivitással összefüggésben állt fenn a felperes előadása szerint.
- [18] A támogatás körében kifejtettek értelmében a felperes által felhozott körülmények alapján a

szelektivitás azonban nem igazolt. Összegző véleménye szerint az EUMSZ 107. cikkében meghatározott tiltott állami támogatás feltételei nem voltak megállapíthatók, ezért nem tartotta indokoltnak az Európai Bizottság megkeresését.

## **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

- [19] A jogerős ítélet ellen a felperes határidőben előterjesztett felülvizsgálati kérelmében a elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének teljesítését kérte akként, hogy a Kúria a Pp. 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján változtassa meg a felülvizsgálni kért határozatot és kötelezze az adóhatóságot az önellenőrzés elfogadására és az önellenőrzési kérelemben foglaltak való helyt adásra. Másodlagosan a Pp. 339. § (1) bekezdés alapján kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az alperesi határozat hatályon kívül helyezését és az alperesi adóhatóság új eljárás és új határozat hozatalára történő kötelezését. Harmadlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az ügyben eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítását indítványozta.
- [20] Felülvizsgálati kérelmében jogszabálysértésként az EUMSZ 49-54. cikkeit, a C-385/12. számú ítéletében foglaltak, az EUMSZ 107. és következő cikkeinek, valamint az Európai Bizottság közleményének megsértését és a Pp. 3. § (2)-(3) bekezdésében előírt kioktatási kötelezettség hiányát, valamint a Pp. 213. és 215. §-ainak megsértését jelölte meg.
- [21] Utalt arra, hogy a bíróság nem bírálta el a felperes keresetét teljes terjedelemben, nem bírálta el, illetve helytelen következtetésre jutott a különadó diszkriminatív jellegét illetően. Megsértette az állami támogatás vizsgálata körében a Pp. 3. § (2)-(3) bekezdését, mert nem adott tájékoztatást a perbeli bizonyítást illetően és jogszabálysértően alkalmazta, helytelen következtetésre jutott az állami támogatások tilalmával összefüggő közösségi jogi szabályrendszert illetően és nem vette figyelembe a felperes által az állami támogatások tilalmával összefüggő bizonyítékokat, a felajánlott bizonyítási eszközöket. Felülvizsgálati kérelmének részletes indokainak előterjesztésére 15 napos határidő engedélyezését kérte.
- [22] A felperes határidőn túl előterjesztett felülvizsgálati kérelmében részletesen indokolta a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértéseket logikai és okozati összefüggésbe hozva az egyes tényállási elemekkel. Vitatta a Kúria Kfv.III.35.085/2015/14. számú végzésnek a tiltott keresetváltoztatásnak minősített részeit is.
- [23] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Rámutatott arra, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme nem felel meg a Pp. 272. § (1) bekezdésében írtaknak, miután felülvizsgálati kérelmét határidőben nem indokolta. Hivatkozott a Pp. 273. § (5) bekezdésére, melynek értelmében a felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni, így a későbbiekben előterjesztett felülvizsgálati kérelem figyelmen kívül hagyását kérte.
- [24] A felperes előkészítő iratában a per tárgyalásának felfüggesztését kérte az Európai Bíróság előtt a különadóval kapcsolatban előterjesztett előzetes döntéshozatali eljárások és Bizottság vizsgálatának befejezéséig.

## **A Kúria döntése és jogi indokai**

- [25] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.
- [26] A felülvizsgálati eljárás rendkívüli jogorvoslati eljárás, amit e jelleg miatt a Pp. korlátok, keretek közé szorít. A Pp. 272. § (1) és (2) bekezdésére alapítottan hangsúlyozza a Kúria, hogy kizárólag a törvényes határidőben benyújtott felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértéseket jogosult és köteles érdemben vizsgálni és elbírálni. Miután a felperes a Kfv.3. sorszámú iratát a Pp. 272. § (1) bekezdésében meghatározott határidőn túl terjesztette elő, ezért az abban írtak nem képezhették a felülvizsgálati eljárást tárgyát.
- [27] A felülvizsgálati kérelemben nem elegendő csupán felsorolni, hogy a jogerős ítélet mely jogszabályt sértette meg, hanem ezzel összefüggésben utalni kell arra, hogy az a tényállás megállapításában, a bizonyítékok értékelésében, vagy a jogi okfejtésben nyilvánul-e meg. Önmagában a jogszabálysértés megnevezése, felsorolása nem elég, ha nem állapítható meg, hogy azzal összefüggésben mit sérelmez a felperes. A Kúria már több ügyben kifejtette ezt az álláspontját, így a Kfv.I.35.642/2017/6., Kfv.VI.35.041/2017/8., Kfv.I.35.644/2017/6. számú ítéleteiben.
- [28] Ebből a szempontból vizsgálva a felperes határidőben benyújtott kérelmét, megállapítható, hogy az ugyan tartalmazza a jogszabálysértések megjelölését, felsorolását, azonban tételesen nem tartalmazza azt, hogy a jogszabálysértés miképpen valósul meg, milyen cselekmény és milyen ok-okozati összefüggés alapján valósítja meg a jogszabálysértést. Nincs olyan érdemi indokolás, melyből a jogszabálysértés mibenléte a tényálláshoz köthetően kiderülne. A felperes nem jelölte meg, hogy a felsorolt közösségi jogszabálysértések köre akár a tényállás rögzítése kapcsán, akár bizonyítékok mérlegelése során merül-e fel, illetve az elsőfokú bíróság milyen lényeges hibát vétett ezzel kapcsolatban.
- [29] Ugyan a felülvizsgálati kérelem utal arra, hogy a kereseti kérelme nem teljes terjedelmében került elbírálásra, de annak megjelölése, hogy az elsőfokú bíróság mit nem bírált el e körben, nem kerül kifejtésre. Hasonlóképpen a különadó diszkriminatív jellegét, illetve annak EUMSZ 49-54. cikkeibe ütközését állítja csupán, de nem köti és nem fejti ki, hogy ez miben, hogyan nyilvánult meg a felperesi működést illetően. Az sem került részéről kifejtésre, hogy a bíróság miért sértette meg a Pp. 3. § (2) és (3) bekezdésében írtak, mi az konkrét perbeli tájékoztatás ami részéről elmaradt. Értelmezhetetlen és elbírálnakatlan az az érvrendszere is, hogy jogszabálysértően alkalmazta és helytelen következtetésre jutott az elsőfokú bíróság az állami támogatások tilalmával összefüggő közösségi jogszabályrendszerrel illetően, mivel nincs megjelölve, hogy a tényállással összefüggésben ez hol, miként következik be, milyen cselekmény és milyen ok-okozati összefüggés alapján valósítja meg az általa állított jogszabálysértést. Az elsőfokú bíróság részletesen, a felperesi kereset mentén kifejtette jogi álláspontját, a felperes a felülvizsgálati kérelmében nem jelölte meg, hogy ezzel összefüggésben mit talál helytelen jogszabály alkalmazásnak, téves jogszabály értelmezésnek. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálásakor nincs abban a helyzetben, hogy maga találja ki a felperes hiányzó a tényálláshoz köthető indokait, kutassa, hogy mi lehet az a helytelen következtetés melyre a felperes utalhatott. Nem veheti ilyenkor figyelembe a felperesnek a közigazgatási eljárás és peres eljárás során előadott indokait, hanem kizárólag a felülvizsgálati kérelemben kifejtett érveket bírálhatja el, kapcsolhatja össze a jogerős ítéletben foglaltakkal. Ez a felülvizsgálati kérelem azonban alkalmatlan volt ennek a feladatnak az elvégzésére.
- [30] A fentiek okán nem kerülhetett sor a per tárgyalásának a felperes által hivatkozott eljárások befejezéséig történő felfüggesztésére sem.
- [31] Mindezekre figyelemmel a jogerős ítéletet érdemben nem lehetett felülvizsgálni, ezért a Pp. 275. §

(3) bekezdése alapján a Kúria a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

### **A döntés elvi tartalma**

- [32] *Az a felülvizsgálati kérelem, amely ugyan a jogszabálysértést konkrét jogszabályhelyre utalással megjelöli, de nem köti össze az elsőfokú bíróság tény megállapításával és jogi következtetéseivel, nem alkalmas az érdemi felülbírálat elvégzésére.*

### **Záró rész**

- [33] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [34] 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.
- [35] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. november 8.

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