

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.356/2018/11.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Czifra Károly ügyvéd

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Vozár Attila kormánytisztviselő

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.32.456/2017/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.32.456/2017/13. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében hatályon kívül helyezi, az alperes NGM/3626/5/2017. számú határozatát megváltoztatja, és az elsőfokú adóhatóság 5168272450 számú határozatát helybenhagyja.

A felek az elsőfokú és a felülvizsgálati perköltséget maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg - külön felhívásra - az államnak 460.100 (négy százhatvanezer-egyszáz) forint kereseti, és 766.800 (hét százhatvanhatezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket.

A fennmaradó kereseti és felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság 2009. évre személyi jövedelemadó és általános forgalmi adó adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Az ellenőrzés a 2011. december 10-én első fokon jogerőre emelkedett ún. nemleges határozattal zárult.
- [2] Ezt követően, egy éven belül, felülellenőrzésre került sor. Annak eredményeként 7.699.064 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet került megállapításra. Az elsőfokú döntést helybenhagyó, 2012. november 29-én jogerős alperesi határozathoz kapcsolódó bírósági felülvizsgálat végeredményeként a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, megismételt eljárásban, a 2015. június 18-án kelt 5.K.27.013/2015/9. számú ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően, a becsléshez kapcsolódó kérdésben hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.
- [3] Az új eljárásban az elsőfokú, felperes terhére 7.667.798 forint adókülönbözetet megállapító határozat meghozatalára 2016. május 19-én került sor. A másodfokú, az adókülönbözet összegét 11.502.731 forintra felemelő NGM/3626/5/2017. számú alperesi határozat meghozatalának időpontja 2017. június 22-e volt.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes keresetében az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát egyrészt azért kérte, mert az adómegállapításhoz való jog elévült, másrészt azért, mert a határozat sérti az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 142.§ (1) bekezdését, az alapeljárás során hozott elsőfokú határozat súlyosítására ugyanis nem volt jogszerű lehetőség. Harmadrészt eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott és vitatta a becslés jogalapját és módszerét.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.
- [6] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint az alperes helyesen értelmezte és alkalmazta az Art. 142.§ (1) bekezdését, illetőleg a (2) bekezdés b) pontját. A helytelen mondatszerkesztés ellenére a jogszabályból aggály nélkül kikövetkeztethető a jogalkotó szándéka kivételi-kör képzésére, ezen túlmenően az Alaptörvény 28. cikk alkalmazásával szokásosnak tekinthető-, logikus és józan ész

szerinti az a szabályozási koncepció, hogy az általános szabály rögzítését követően kivételi kört határoznak meg. Az alperes határozata a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.27.013/2015/9. számú kötelezése alapján született, így eredményezheti súlyosabb döntést az elsőfokú felülellenőrzési határozatnál és szükségképpen az alapeljárás határozatában is. Amennyiben ez nem így lett volna, akkor erre vonatkozó iránymutatást tartalmazott volna az ítélet. A felperes alaptalanul hivatkozott az EBH 2017.1729. számú döntésre, mert az a bíróság által elrendelt új eljárás kivételi körére nem tért ki.

- [7] Alaptalan volt a felperesnek az Art. 164. § (1) bekezdésével való összefüggésben az elévülésre történő hivatkozása is, mivel az elévülés a bírósági felülvizsgálat időszakában nyugodott, így az elévülési időtartam számításából kiesett, így nem következett be az elévülés. Ezzel összefüggésben helytállóan hivatkozott az alperes az Art. 87.§ (1) bekezdés f) pontjára, 115. § (1) bekezdés d) pontjára. A felülellenőrzés az ismételt ellenőrzés egy típusa és a nyugvás szabályai ebben az esetben is alkalmazandók. A felperes KGD 2017.19. számú döntésére való hivatkozása nem volt alapos, mert jelen ügyben nem történt elévült időszak tekintetében új eljárásra kötelezés.
- [8] A kereseti kérelemnek a becslést, illetőleg a határidő számítását érintő előadásait érdemben nem tudta vizsgálni, mert a felperes nem fejtette ki, mi miatt találja azokat jogszabálysértőnek, illetőleg, hogy az eljárásjogi jogsértés az ügy érdemére mennyiben hatott volna ki.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.
- [10] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem kezelte megfelelően az elévülés és a súlyosítási tilalom egymáshoz való viszonyát. Az alapeljárás és a felülellenőrzés között bírósági felülvizsgálat nem volt, ezért az elévülés nyugvása is kizárt. A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete sem rendelkezhetett volna már új eljárásról, mert az elévült időszakra vonatkozóan ez nem lett volna elrendelhető. Az, hogy új eljárásra utasították az alperest, semmiképpen nem jelenti azt, hogy ő jogosult lett volna adómegállapításra. Tévedett tehát az elsőfokú bíróság, amikor elmulasztotta megállapítani, hogy az alapeljáráshoz igazodóan az adómegállapításhoz való jog nem évült el.
- [11] A súlyosítási tilalommal kapcsolatban kiemelte, hogy az alapeljárásban lefolytatott ellenőrzés befejezése és a

felüellenőrzésre vonatkozó határozat között nem telt el egy év, azonban ezt a határozatot hatályon kívül helyezték. A perbeli határozat az alapeljárás nemleges határozatát változtatta meg, amire már nem volt lehetőség, ugyanis arra csak 2012. december 10-éig lett volna mód. A jelen perrel érintett elsőfokú határozat meghozatalára azonban jóval később, 2016. május 19-én került sor, amikor már bekövetkezett az Art. 142.§ (1) bekezdés szerinti akadály. Hangsúlyozta, hogy a súlyosítási tilalom az alaphatározatra és nem pedig a jelen perbeli elsőfokú határozatra vonatkozik.

[12] Ezt követően kifejtette, hogy az Art. 142.§ b) pontját nyelvtanilag nem lehet értelmezni, ugyanis a szöveg nem tartalmaz állítmányt, melyet azért lényeges hangsúlyozni, mert nem írja elő - miután nem tartalmaz erre egyértelmű rendelkezést -, hogy a súlyosítási tilalom szabályait nem kell alkalmazni a bíróság által elrendelt új eljárás esetén, azaz nem ad semmiféle felmentést. Tévedett tehát az elsőfokú bíróság, amikor a nyelvtanilag lehetetlen értelmezés helyett az Alaptörvény 28. cikkére, a józan észre hivatkozott. Ez az interpretáció és mindaz, amit a bíróság erre ráépít, alaptalan. A jogalkalmazás során nem azt kell feltételezni, hogy a józan észnek megfelelően történt a jogszabály megalkotása, hanem az Alaptörvény szavait pontosan idézve: „a jogszabályok a józan észnek és közjónak megfelelő erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak”. Amennyiben alkalmazandónak tekintenénk az Art. 142. § (2) bekezdés b) pontját, akkor meg kell vizsgálni pontos tartalmát. Álláspontja szerint a jogszabályi szövegből az következik, hogy e kivétellel csak ahhoz a határozathoz képest lehet súlyosabb az új eljárásban született határozat, amelyet az új eljárást elrendelő bíróság az új eljárás elrendelésével egyidejűleg hatályon kívül helyezett, vagyis rögzíthető, hogy olyan határozat vonatkozásában nem tartalmazhat rendelkezéseket, amely határozatot nem vizsgálta felül. Az első bírósági eljárásban hozott rendelkezés nem teremt törvényes lehetőséget az Art. 142.§ (1) bekezdés szerinti súlyosítási tilalom áttörésére a nemleget határozat vonatkozásában. Az alperes akkor járt volna el helyesen, ha megszünteti az eljárást, mert a 2009. évre vonatkozóan a súlyosítási tilalom miatt nem változtathat az adózó terhére. Hivatkozott arra is, hogy a kúriai döntések mellőzésére téves megfontolásból került sor.

[13] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[14] A felperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.

[15] A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2), 275.§ (2) és (5) bekezdéseinek

megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló adatok alapján vizsgálta felül. A felülvizsgálati kérelem korlátaira tekintettel a Kúria nem érintette a jogerős ítéletnek a becslésre és az eljárásjogi kérdésekre vonatkozó rendelkezéseit.

- [16] Az elévülés kérdésében a perbeli esetben irányadó az Art. 164.§ (1) bekezdésének első mondata: Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni.; a 164.§ (5) bekezdés első mondat-része: Ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.
- [17] A Kúria hangsúlyozza, hogy az Art. 164.§ (1) bekezdés szerinti elévülés az adó megállapíthatósághoz fűződik, tartalmában anyagi jogi jellegű szabály. Az Art. eljárási jogi jellegű szabályainak alkalmazhatóságára ezen objektív időbeli korláton belül van lehetőség. A határidő számítás során a bírósági felülvizsgálat ténye jár az elévülés nyugvásával, illetve eredményez elévülési idő meghosszabbodást, így nincs lehetőség annak vizsgálatára, hogy a bíróság milyen tartalmú döntést hozott. Az elévülés kérdése kapcsán a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete nem rendelkezhetett volna új eljárásra kötelezésről.
- [18] A perbeli 2009. évre vonatkozó adómegállapításhoz való jog 2015. december 31-ével évült volna el. A felülellenőrzés határozatának bírósági felülvizsgálata következtében az elévülés 2018. június 19-éig meghosszabbodott, a jelen bírósági felülvizsgálat tárgyát képező alperesi határozat meghozatalára is ezen időtartamon belül került sor. Az elévülés intézményére alapítottan tehát nem vitatható az alperesi határozat jogszerűsége, az elsőfokú bíróság ebben a kérdésben érdemben helytállóan foglalt állást.
- [19] Az Art. 142.§ (1) bekezdése szerint ha a korábbi ellenőrzés eredményeként határozatot hoztak, a határozat jogerőre emelkedésétől, ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött, a befejezéstől számított egy éven túl olyan új határozat, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét az adózó terhére változtatja meg, még akkor sem hozható, ha az alapeljárásban hozott határozatot a felettes adóhatóság megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a határozatot az elsőfokú adóhatóság visszavonta.

- [20] Az előtte lévő adatok alapján a Kúria tényként rögzíti, hogy az alaphatározat jogerőre emelkedésének időpontja 2011. december 10-e, a felülellenőrzés során hozott másodfokú határozat jogerőre emelkedésének időpontja 2012. november 29-e volt. Alperes a felülellenőrzés során eljárásjogi szempontból rendelkezhetett az alaphatározat felperes terhére való megváltoztatásáról.
- [21] A Kúria a továbbiakban azt vizsgálta, hogy a felülellenőrzés során hozott határozat bírósági felülvizsgálatának eredményeként folyó eljárás során megelőzi-e az Art. 142.§ (2) bekezdés b) pontja szerinti súlyosítás tilalom alóli mentesülés az (1) bekezdés szerinti korlátozást.
- [22] A kérdést azért kell feltenni, mert az Art. 142.§ (2) bekezdés b) pontja szerint az (1) bekezdésben foglaltakat nem kell alkalmazni a bíróság által elrendelt új eljárás (során). Mivel a szöveg nem tartalmazza a „során” határozót, a felperes helytállóan hivatkozott felülvizsgálati kérelmében arra, hogy az Art. ezen rendelkezése nyelvtanilag helytelen, tartalmi elemzés eredményeként azonban ez a következtetés vonható le.
- [23] Az Art. 142.§ (1) és (2) bekezdésének egymáshoz való viszonyát elemezve az elsőfokú bíróság helytállóan alapította értelmezését az Alaptörvény 28. cikkére, megfelelően vonta le azt a következtetést, hogy az (1) bekezdés általános szabályaihoz képest a (2) bekezdés szerinti eset kivételt képez. Így valóban érvényesül az a fő szabály, hogy amennyiben az új eljárást a bíróság rendeli el, egy éven túl is hozható az adózóra nézve terheesebb határozat.
- [24] Figyelmen kívül hagyta azonban az elsőfokú bíróság azt a perbeli speciális helyzetet, hogy a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtti bírósági felülvizsgálat tárgy már eleve az Art. 142.§ (1) kezdésének korlátozó szabálya alá eső adóhatósági határozat volt. A törvényhelyek egymásutániságából, összhangban az elsőfokú bíróság által is alkalmazott Alaptörvény 28. cikke által megkívánt józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgáló értelmezéssel, ugyanis az is következik, hogy amennyiben már egyszer alkalmazandó volt az adóhatósági határozat meghozatala során az (1) bekezdés szerinti tilalom, azon a (2) bekezdés szerinti esetekben sem lehet túllépni.
- [25] A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete alapján az adóhatóságnak le kellett folytatni az új eljárást, korrigálnia kellett a felülellenőrzés során hozott határozatát, arra azonban nem volt lehetősége, hogy az elévülési időn belül, de az egy éves speciális eljárásjogi határidő leteltét követően a határidőn belül meghozotthoz képest a felperesre terheesebb döntést hozzon. A Kúria hangsúlyozza, hogy a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete alapján az alperesnek az egy éven belül hozott, a tilalom

hatálya alá eső határozatát kellett kiigazítani, ezért ezt követően az eljárás jogszerűségét nem az alaphatározathoz viszonyítva, hanem a felülellenőrzés számára adott törvényi lehetőséghez képest kellett vizsgálni.

- [26] Az adóhatóság a bíróság által elrendelt új eljárás során első fokon a felülellenőrzés határozatánál kedvezőbb döntést hozott, másodfokú határozatával azonban túllépett az Art. 142.§ (1) bekezdésének keretei között már rögzült összeghatáron. A Kúria annak nem találta törvényi akadályát, hogy a megismételt eljárás keretei között a felülellenőrzés eredményéhez képest felperes számára az adókülönbözetre nézve kedvezőbb határozat kerüljön meghozatalra, amely rendelkezés nem érinti az adóhatósági döntés jogalapját, a határozat indokait. A Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján ezért rendelkezett akként, hogy a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem érintett rendelkezéseit nem érinti, támadott részében hatályon kívül helyezi, az alperes határozatát megváltoztatja, és az elsőfokú adóhatóság 5168272450 számú határozatát helybenhagyja.

A döntés elvi tartalma

- [27] *Amennyiben az adóhatósági határozat meghozatala során már alkalmazni kellett a súlyosítási tilalmat, úgy a bíróság által elrendelt új eljárás során nem hozható az adó alapjára, az adó összegére, a költségvetési támogatás alapjára és összegére a tilalom hatálya alatt meghozottnál súlyosabb döntés.*

Záró rész

- [28] A felek részben azonos arányú pernyertességére, pervesztességére tekintettel rendelkezett a Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81.§ (1) bekezdése alapján akként, hogy a felek maguk viseljék költségeiket.
- [29] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati rész eljárási illetéket a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése és 14.§-a alapján részben a felperes, részben az állam viseli. A felperest terhelő illeték alapját a Kúria a helybenhagyott elsőfokú adóhatározat adókülönbözetében, 7.667.798 forintban határozta meg.
- [30] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. július 4.

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