

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.387/2019/10.

A tanács tagjai: r. Lomnici Zoltán a tanács elnöke
dr. Huber Gábor előadó bíró
dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Szikora János Ügyvédi Iroda
(dr. Szikora János ügyvéd -

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Tarcsi Csaba kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyi közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.266/2019/2. számú ítéletével hatályában fenntartott 2019. március 28.-án kelt 101.K.27.808/2018/22. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.266/2019/2. számú ítéletével hatályában fenntartott 101.K.27.808/2018/22. számú ítéletét - az indokolás pontosításával - hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A 2010. óta előadóművészet tevékenységi körrel közhasznú szervezetként nyilvántartott felperes tevékenységének kezdetén az általános forgalmi adónemben (Áfa) alanyi adómentességet választott, melyen később nem változtatott. A felperes árbevétele 2012. április 18-án átlépte az alanyi adómentesség választására jogosító értékhatárt. A 2011. évi beszámolójában gazdasági tevékenységből származó bevételt szerepeltetett.
- [2] Felperesnél az állami adóhatóság 2015-ben a 2013. adóévre egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést folytatott (a továbbiakban: Ellenőrzés 1.) kapcsolódó vizsgálatként. A megállapítás nélkül zárult Ellenőrzés 1. jegyzőkönyvében rögzítették, hogy a felperes adómentes tevékenységet végez, a vizsgált időszakban vállalkozási tevékenységet nem folytatott.
- [3] Az egyes adókötelezettségek teljesítésére folytatott újabb, 2017. október 3-án befejezett ellenőrzés (a továbbiakban: Ellenőrzés 2.) a 2011-2015. időszakot fogta át, és az adóhatóság a jegyzőkönyvben azt állapította meg, hogy a felperes gazdasági tevékenysége az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) hatálya alá tartozó adóköteles vállalkozási tevékenység, amely után Áfa és társasági adó fizetésére kötelezett.
- [4] Felperesnek színházi belépő jegyek értékesítésből 2014-ben 127.702.000 forint, 2015-ben 142.683.300 forint, előadóművészeti tevékenységből (e két tevékenység együtt a továbbiakban: Tevékenység) 2014-ben 11.997.000 forint, 2015-ben 11.414.900 forint árbevétele (a továbbiakban: Bevétel) származott, mellyel szemben közösségi, valamint adómentes belföldi beszerzései is voltak.
- [5] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2017. november 6. napjától a 2014. január - 2015. december időszakra Áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést (a továbbiakban: utólagos ellenőrzés) folytatott a felperesnél, mely alapján a 2018. június 4-én kelt határozatában felperest 60.643.000 forint adóhiány, 15.161.000 forint adóbírság és 3.681.000.- késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Indokolásában a felperes Tevékenységének, valamint beszerzéseinek, igénybe vett szolgáltatásainak bizonylataiból az elszámolandó adót (az adóhiányt) annak alapulvételével számította, hogy felperes a vizsgált időszakban Áfa adóalany.
- [6] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2018. szeptember 28. napján kelt határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Indokolásában az Áfa tv. 2.§ a)-b) pontjaira, 5.§ (1) bekezdésére, 6.§ (1) bekezdésére, 85.§-ára, 188.§ (1)-(2) bekezdéseire és a 190.§ (1) bekezdés c) pontjára hivatkozott. Megállapította, hogy felperes az Áfa

tv. szerinti, adómentesnek nem minősülő Tevékenységből és a közösségi beszerzésekből eredő adókötelezettségét nem teljesítette. Rögzítette, hogy az adóalany és a gazdasági tevékenység uniós szinten harmonizált fogalmai a tagállamok által ágazati szabályokkal nem korlátozhatók, az Ellenőrzés 1. a Tevékenység tartalmi felülvizsgálatát nem végezte el, mert a kapcsolódó ellenőrzés célja nem ez volt, az Ellenőrzés 2. jegyzőkönyvének közlése és az utólagos ellenőrzés megkezdése között felperes a 2014-2015. adóévekre vonatkozó adókötelezettségének eleget tehetett volna, ezért - működésének időtartamára, valamint a 2011. évi beszámolóra is figyelemmel - a Tevékenység minősítése tekintetében felperesnek nem volt „jogos várakozása”.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését, esetlegesen az adóhatóságok új eljárásra kötelezését, vagylagosan az alperes határozatának megváltoztatását kérte. Érvelése szerint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény alapelveiben (Ket.), valamint az Alaptörvényben meghatározott jogai sérültek, mert joggal bízott abban, hogy az alapszabályában foglalt nyilvántartásba vett cél szerinti Tevékenység az Áfa tv.-t követően alkotott egyesülési jogról, a közhasznú jogállásról, valamint a civil szervezetek működéséről és támogatásáról szóló 2011. évi CLXXV. törvény (Civil törvény) egyes rendelkezései alapján nem gazdasági- vállalkozási tevékenység, így az adómentes. Álláspontja szerint a fogalmi elhatárolások az adóhatóság szervei által sem voltak tisztázottak, a 2011. évi beszámoló pedig a felperes álláspontját támasztja alá.
- [8] Előadta, hogy az Ellenőrzés 1. során valamennyi iratot átadott az adóhatóságnak, azok alapján állapították meg, hogy vállalkozási tevékenységet nem végzett, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést akkor nem rendeltek el, később pedig maga az adóhatóság is elismerte, hogy az Ellenőrzés 1. során tett megállapítása téves volt.
- [9] A Legfelsőbb Bíróság eseti döntésén és az Európai Unió Bírósága (EUB) C-181/04-C-183/04. egyesített ügyben (Elmeka) hozott ítéletén keresztül a jogbiztonság és jogos várakozás védelmének megsértését is állította, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég. Art.; a továbbiakban: Art.) egyes rendelkezéseire utalva kifejtette, hogy a súlyosítási tilalom nem értelmezhető csak az ügyben hozott határozatra korlátozva; az is döntés, ha az adóhatóság

nem indít hatósági eljárást vagy nem rendel el bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést.

- [10] Előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta a bizalomvédelem elvének megsértése kapcsán.
- [11] Az alperes a kereset elutasítását kérte, határozatának indokolásával egyezően nyilatkozott.

Az elsőfokú ítélet

- [12] Az elsőfokú bíróság a keresetet elutasította. Megállapította, hogy a Civil törvény és az Áfa tv. eltérő jogviszonyokat szabályoz, a Civil törvény és egyéb jogszabályok akkor alkalmazhatóak, ha az Áfa tv. azt kifejezetten lehetővé teszi.
- [13] Az Art. 105.§ és 142. § (1) bekezdései kapcsán rámutatott, hogy az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzéstől eltérően az utólagos és az állami garancia beváltásra vonatkozó ellenőrzések alapján eredménytől függetlenül határozatot kell hozni, ezért a súlyosítási tilalom az Ellenőrzés 1. alapján nem releváns, az Art. 142. § (1) bekezdés második fordulata pedig csak az azonos ellenőrzési fajták viszonyára vonatkozik.
- [14] Az elsőfokú bíróság az alperessel egyezően lényegesnek tekintette, hogy az Ellenőrzés 1. célvizsgálat volt, az Elmeka ügyet pedig a perbelitől eltérő tényállás miatt nem ítélte relevánsnak azzal, hogy a jogos elvárás elvét - mely e szempontból a súlyosítási tilalom elvének felel meg - a magyar bírói gyakorlat is alkalmazza. Értékelte, hogy felperesnek az Ellenőrzés 2. után lehetősége lett volna a 2014-2015. adóévek önellenőrzésére.
- [15] Az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését azzal mellőzte, hogy a jogvita a magyar jogszabályok alapján eldönthető volt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A felperes felülvizsgálati kérelme a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítására, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezésére, az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú adóhatóság vagy az alperes új eljárásra kötelezésére irányult.
- [17] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 341. § (1) bekezdését, az Art. 142. § (1) bekezdésének téves értelmezésén alapul, valamint iratellenes megállapításokat tartalmaz.
- [18] Előadta, a Tevékenység Áfa tv. hatálya alá tartozását nem vitatta, a jogerős ítélet azonban nem tartalmazott indokolást arról, hogy felperes juthatott-e olyan álláspontra, amely szerint Áfa fizetési kötelezettség nem terheli. Állította, hogy az elsőfokú bíróság a bizalomvédelem elvét tévesen azonosította az Art. 142. § (1) bekezdésével, mert utóbbi alapján az ellenőrzés befejezésétől számított egy éven belül korlátozás nélkül lehet súlyosabb megállapítást tenni az adózó terhére, a bizalomvédelem elve pedig akkor is sérülhet, ha az Art. rendelkezései formálisan nem.

- [19] Előadta, hogy az Art. 142. § (1) bekezdését a bíróság tévesen is értelmezte, mert a második fordulatban nincs olyan rendelkezés, mely alapján a súlyosítási tilalom csak újabb egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés megállapításaival szemben jelentett volna védelmet, figyelembe véve a Kfv. I. 35.259/2006 felülvizsgálati ügy ítéletét is, és mellőzve a Kfv.V.35.505/2016. felülvizsgálati ügy (a 29/2017. számú közigazgatási elvi határozat) ítéletének általánosítását.
- [20] Álláspontja szerint a súlyosítási tilalom beáll, ha az ügyben határozat meghozatalára nem került sor; ellenkező esetben a „ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött” feltétel kiüresedne.
- [21] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság az Ellenőrzés 1. jegyzőkönyvében foglaltak miatt iratellenesen állította, hogy e célvizsgálat keretében dokumentumok tartalmi felülvizsgálatát eredményező vizsgálat nem történt; az ellenőrzés köteles volt vizsgálni a felperes bejelentési kötelezettségének teljesítését, melynek megfeleléseit az adóhatóság akkor is megállapította.
- [22] Álláspontja szerint ügyében az adóhatóság magatartása „súlyosabb” volt az Elmeke ügghöz képest is, mert utóbbi esetben az adózó nem adóhatósági megállapításban, hanem felvilágosítást kérő levélben bízott.
- [23] Értelmezte, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a Legfelsőbb Bíróság Kfv. I. 39.221/2010. számú ítéletét is, valamint életszerűtlennek tartotta, hogy a hosszú éveken keresztül adóhatósági „jóváhagyásával” folytatott gyakorlatát egy hónapon belül megváltoztassa.
- [24] Álláspontja szerint előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése indokolt, mert a bizalomvédelem elve az Art.-ben szabályozott súlyosítási tilalomnál szélesebb fogalom, a C-201/08. ügyre figyelemmel pedig az Áfa tv. és a Civil törvény inkoherens rendelkezései miatt is.
- [25] Az alperes a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Előadta, hogy az elsőfokú bíróság a keresetet teljeskörűen, az Áfa tv. és a Civil törvény kapcsolatára, a jogbiztonság, jogos várakozás és a bizalomvédelem elvére kiterjedően, az Art. 142. § (1) bekezdésének helyes értelmezésével elbírált, az Elmeke ügynek nem volt relevanciája, előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nem indokolt.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [26] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.
- [27] A Kúria a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 115.§ (2) bekezdése folytán

alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül.

- [28] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítéletének meghozatala során a Kp. 84. § (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó Pp. 346. § (3)-(7) bekezdései szerint járt el; az iratoknak megfelelő tényállást rögzített, a bizonyítékokat a Kp. 78.§ (2) bekezdése szerint egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékelte a Pp. 279. § (1) bekezdése szerint, jogszabály értelmezése az alábbi pontosítással az ügy érdemére kihatóan nem volt téves.
- [29] A jogbiztonság és bizalomvédelem (jogos elvárások védelme) elvének lényege, hogy az uniós szabályok hatásainak egyértelműeknek és előre láthatónak kell lenniük azok számára, akikre annak hatálya kiterjed.
- [30] Az elsőfokú bíróságnak nem annak általános lehetőségét kellett vizsgálnia, hogy a felperesben alakulhatott-e ki olyan meggyőződés a Tevékenység utáni adókötelezettségről, mint amilyen ténylegesen kialakult, hanem - az Elmeke ítélet 3) pontjára figyelemmel - azt, hogy felperes elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőként észszerűen vélelmezhetette-e az általa kialakított gyakorlat helyességét, és ha igen, akkor e bizalom jogos volt-e (Elmeke ítélet 32. bekezdés). Utóbbi vonatkozásokban a releváns anyagi és eljárási jogszabályok (Áfa tv., Art., Civil törvény) értékelése mellett az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének eleget tett. A felperes abban nem tévedett, hogy a bizalomvédelem (jogos elvárás) elve és az Art. 142.§ (1) bekezdése nem egy az egyben azonos fogalmak, ugyanakkor ezt kategorikusan az elsőfokú bíróság sem jelentette ki. A jogerős ítélet 9. oldalán e tekintetben az „Ilyen szempontból” mondatkezdésnek is van jelentősége, mely az ezt közvetlenül megelőző indokolásrészszel együtt nyer értelmet.
- [31] A Legfelsőbb Bíróság Kfv. I. 35.259/2006/10. számú ítélete a felülvizsgálati eljárás tárgyává tett ítélettel okszerűen nem összevethető tényálláson alapult, mert a hivatkozott ügyben az utólagos ellenőrzések során hozott eljárást megszüntető döntésekhez képest merült fel a súlyosítási tilalom. Ennek ellenére a Legfelsőbb Bíróság indokolásának vonatkozó része is tartalmazza, hogy a súlyosítási tilalom jogerős határozatok viszonylatában értelmezhető bármely típusú ellenőrzés esetén (a hangsúly tehát nem a bármely típusú ellenőrzésen van). A felperes 29/2017. számú közigazgatási elvi határozatként közzétett Kfv.V.35.505/2016/7. számú ítéletre is megalapozatlanul hivatkozott, mert e döntés indokolása és elvi tartalma is egyértelmű abban, hogy a súlyosítási tilalom

viszonyítási alapja csak valamely konkrét adóalapra, adóra és jogkövetkezményre tett adóhatósági megállapítás lehet.

- [32] A Kúria - részben osztva a felülvizsgálati kérelemben kifejtetteket - a jogerős ítélet indokolásától (8. oldal utolsó bekezdése) annyiban eltér, hogy az Art. 142. § (1) bekezdésének második fordulata („ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött,”) nem mindegyik azonos fajtájú, és nem feltétlenül csak az azonos fajtájú ellenőrzések viszonylatára vonatkozik. E fordulat két olyan ellenőrzés tekintetében alkalmazandó, amely ellenőrzések eredményeként az adóhatóság határozatot hozott, vagyis konkrét adójogviszonyt alakoszerű érdemi döntéssel (Art. 123. §) zárt le. Ezt fejezi ki a normaszöveg további részében az „új határozat” szókapcsolat is - az új határozat mindig csak egy megelőző határozathoz képest lehet új -, továbbá ennek felel meg a kialakult bírói gyakorlat is.
- [33] Az Ellenőrzés 1. eredményeként határozat - adóalapra, adóra és jogkövetkezményre tett adóhatósági megállapítást tartalmazó alakoszerű döntés - nem született, és az ellenőrzés e fajtájának természetéből, valamint az Art. 105.§-ából eredően a vizsgálat eredményét határozatban realizálni sem lehetett. A felperes így tévesen állította, hogy a súlyosítási tilalom konkrét adójogviszonyt elbíráló érdemi döntés - határozat - nélkül is értelmezhető, és azt is, hogy saját álláspontjának elvetése az Art. 142. § (1) bekezdése második fordulatának kiüresedéséhez vezetne.
- [34] A felperes szükségtelenül emelte ki az Ellenőrzés 1. jegyzőkönyvében tett megállapításokat, mert azt az elsőfokú bíróság is értékelési körébe vonta (jogerős ítélet 9. oldal első bekezdés), ugyanakkor össze is vetette a felperes által nem, illetve súlytalannak tartott más jogi tényekkel (harmonizált jogfogalmak miatt a Civil törvény irrelevanciája, az Art. 142. § rendelkezése). Az Art. 87. § (1) bekezdés c) pontja szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során történt „tartalmi felülvizsgálat” jelentéstartalmát a felperes szintén szükségtelenül vitatta, mert e kifejezés - a jogerős ítélet indokolásának egészét nézve - az adójogviszonyt véglegesen lezáró döntéssel záródó vizsgálatokra vonatkozott.
- [35] Az Elmeka ügy és a jogerős ítélettel elbírált jogvita a felperes által kiemelt „levél” és „adóhatósági megállapítás” alapján okszerűen azért nem vethető össze, mert felperes az adóhatóságtól nem kért előzetes tájékoztatást Tevékenységének minősítéséről, másrészt pedig azért sem, mert felperes az adóhatósági megállapítás fogalmát tévesen értelmezte.
- [36] A Legfelsőbb Bíróság Kfv. I. 39.221/2010/5. számú ítélete és az abban hivatkozott EUB döntés is agrártámogatási ügyben kifizetett támogatás visszakövetelése tárgyában született,

melyek a felperes adóügyi jogvitájára vonatkoztatható releváns tényekkel nem hozhatók összefüggésbe.

- [37] A Kúria ugyanakkor a Kfv.I.35.064/2018/12. számú - helyi adóügyben hozott - a ítéletének 35-38. pontjaiban az EUB Elsőfokú Bírósága T-326/07. számú ügyben hozott ítéletén keresztül rámutatott arra, hogy a közigazgatás által adott konkrét biztosítékok hiányában a bizalomvédelem elve nem hivatkozható. A Kúria jelen felülvizsgálati ügyben e korábbi döntéséhez képest, valamint az Art. 142.§-ára alapított következetes bírói gyakorlatra is visszautalva megállapította, hogy az Ellenőrzés 1.-t lezáró jegyzőkönyv - éppen az eljárás fajtája miatt - egy ellenőrzéssel le nem zárt időszakra (2013. adóévre) vonatkozó olyan okirat volt, amelyben az adóhatóság nem adott, és nem is adhatott konkrét biztosítékot arra, hogy a felülvizsgálati kérelemmel érintett 2014-2015. adóévekben folytatott Tevékenység is megalapozza a felperes alanyi adómentességét.
- [38] Előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nem volt indokolt, mert a jogvitában nem volt érintett olyan közösségi jogforrás, amelynek értelmezését az EUB nem végezte el, és amely nélkül a jogvita nem volt elbírálható. Az EUB továbbá a bizonyítékok értékelése terén az Elmeke ügyben is hangsúlyozta a tagállami jogalkalmazó döntési kompetenciájának jelentőségét.
- [39] Fentiek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján az indokolás pontosításával hatályában fenntartotta.

Az döntés elvi tartalma

- [40] *Az ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető ellenőrzés során tett, de határozatban nem realizált megállapítással ellentétes tényekre is alapítható utóbb bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott határozat. A bizonyítékok együttes értékelésével dönthető csak el, hogy a hatósági jogalkalmazás ellentétes-e a jogbiztonság és bizalomvédelem elvével.*

Záró rész

- [41] A Kúria a felperest a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 81.§ (5) bekezdése, 83.§ (1) bekezdése, valamint a 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet 3.§ (6) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

- [42] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték a felperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés d) pontja szerint megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102. § (6) bekezdése alapján az állam terhén marad.
- [43] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a veszélyhelyzet ideje alatt érvényesülő egyes eljárásjogi intézkedésekről szóló 74/2020. (III. 31.) Korm. rendelet 41. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

, 2020. május 14.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Huber Gábor sk. előadó
bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró