

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Bodolai László ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Mészáros Éva jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság által 2008. május 7. napján hozott 5.K.26.146/2008/4. számú ítélet ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Pest Megyei Bíróság 5.K.26.146/2008/4. számú ítéletét a per főtárgya tekintetében hatályában fenntartja, perköltségre és kereseti illetékre vonatkozó részében hatályon kívül helyezi.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 10.000 /tízezer/ forint elsőfokú és 5.000 /ötezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg az államnak 21.000 /huszonegyezer/ forint kereseti illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperes kérelmének helyt adó határozataiban engedélyezte a 2004. és 2005. évi negatív adóalap elhatárolását.

A felperes 2007. május 31-én - postai úton - kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz a 2006. évi negatív adóalap elhatárolásának engedélyezésére, és ugyanezen a napon - elektronikus úton - benyújtotta a 2006. évi társasági és osztalékadójáról szóló bevallását. Kérelmében előadta, hogy 2006-os gazdasági évét az adóalap módosító tételek figyelembe vételével 2.469.190.000 Ft negatív társasági adóalappal zárta, veszteségének fő forrása az eladott 2 millió db részvény volt. 2006. május 30-án vásárolt részvényeket 7.125 Ft/db vételáron, ami megegyezett az aznapi tőzsdei záróárral. A részvényeket 2006. június 12-án 5.800 Ft/db

áron értékesítette, ami meghaladta az aznapi záróárat /5.740 Ft/ és az aznapi minimum árat /5.685 Ft/.

Ebben az időszakban a papírok napi átlagos forgalma meghaladta a 2 millió darabot. Óriási veszteséggel /2.650.000.000/ Ft veszteséggel szállt ki a befektetésből, de még így is igyekezett veszteségét minimalizálni, mert tovább folytatódott a papírok árfolyamának csökkenése, egy héttel később ugyanis ugyanezekért már átlagosan 5.450-5.500 Ft-ot adtak. A részvények után fizetett 421.000.000 Ft osztalék nem ellentételezte a tőzsdei árfolyamváltozásokon elszenvedett veszteségét. Hivatkozott arra, hogy a tőzsdei árfolyamok alakulását befolyásolni nem tudja, ezért vesztesége rajta kívül álló elháríthatatlan külső okból következett be.

Az elsőfokú adóhatóság a felperes 2007. június 8-án beérkezett kérelmét a 2007. július 9. napján hozott határozatában elutasította. A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2007. október 10. napján hozott 8529656814 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes érdemi döntését a társasági adóról és osztalékadóról szóló módosított 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao.tv./ 17.§. /1/ és /8/ bekezdéseiben foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a negatív adóalap alakulásában elháríthatatlan külső ok nem merült fel, a felperes nem igazolta, hogy a negatív adóalap elkerülése illetve mérséklése érdekében úgy járt volna el, ahogyan az adott helyzetben tőle elvárható. Az árfolyamváltozásból eredő veszteség annak következménye, hogy az adózó OTP részvényeket vásárolt, tudva, hogy annak árfolyama csökken. Nem értékelhető veszteségcsökkentése érdekében tett adózótól elvárható intézkedésnek a részvényeknek az alapvetően kockázatosnak minősülő vásárlása és eladása, ugyanis csak utólag, az értékesítést követően alakuló árfolyam ismeretében vált nyilvánvalóvá, hogy az kedvező volt az adózó számára. Abban az esetben, ha a részvények eladását követően a részvények ára emelkedett volna, úgy a felperes intézkedése nem mérsékelte, hanem növelte volna a veszteséget.

A felperes keresetében elsődlegesen a határozatok megváltoztatását, kérelmének helyt adó döntés meghozatalát, másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes eljárása nem felelt meg a Tao.tv. 17.§ /8/ bekezdésében, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 33.§-ában, valamint az adózás rendjéről szóló többször módosított 2003. évi XCII. törvény. /a továbbiakban: Art./ 97.§ /4/ bekezdésében foglaltaknak. Álláspontjának alátámasztására értékelést, magánszakértői véleményt, pénzügyminisztériumi tájékoztatást csatolt, és kérte könyvelőjének tanúkénti meghallgatását.

A megyei bíróság a tanúbizonyítást mellőzte, jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította és kötelezte 200.000 Ft perköltség és 900.000 Ft kereseti illeték megfizetésére, jogi álláspontja a következő volt:

Az adóhatósági határozatok nem sértenek eljárási, illetve anyagi jogszabályt. A felperes kérelmét elbíráló határozat meghozatalára a Ket. 33.§ /1/ és /5/ bekezdése alapján jogszabály által előírt határidőn belül került sor. A kérelemre indult eljárásban a bizonyítás a felperest terhelte, de nem csatolt olyan bizonyítékot, amely alátámasztotta volna, hogy kellő körültekintéssel járt el, illetve, hogy a veszteség elháríthatatlan külső ok miatt következett volna be, a csatolt tőzsdei elemzések, és a magánszakvélemény sem igazolja a keresetben kifejtett jogi álláspontot.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és a megyei bíróság utasítását új eljárásra és új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 206.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak, bizonyítási indítványának elutasítása miatt a tényállás nem került maradéktalanul feltárásra. Vitatta a jogerős ítéletben megállapított pertárgyértéket, az erre figyelemmel terhére előírt perköltséget és kereseti illetéket is az illetékekről szóló többször módosított 1990. évi XCIII. törvény /a továbbiakban: Itv./ 39.§ /3/ bekezdés b/ pontjára alapítottnak.

A felperes továbbra is fenntartotta jogi álláspontját, mely szerint a határozatok nem felelnek meg a Tao.tv. 17.§ /1/ és /8/ bekezdésében, a Ket. 33.§-ában és az Art. 87.§ /1/ bekezdés a-f/ pontjaiban foglaltaknak. A rendkívüli jogorvoslati eljárás során 6-7. sorszám alatt becsatolt egy megkeresésére adott jogi állásfoglalást, a Közigazgatási Eljárási Szakértői Bizottság 6. számú módszertani állásfoglalását, és az Igazságügyi és Rendészeti Minisztérium Közjogi Szakállamtitkárság Titkárságvezetője által részére adott ügyintézési határidővel kapcsolatos tájékoztatását.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A rendkívüli jogorvoslati eljárás során nincs helye a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, bizonyítás felvételének, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. /Pp.275.§ /1/ bekezdése, BH-2002/29/.

A Legfelsőbb Bíróság előtt folyó felülvizsgálati eljárás során - annak rendkívüli perorvoslat jellege miatt - nem lehet hivatkozni alapeljárás során, azaz a jogerős ítélet meghozatalát megelőzően fel nem merült tényre, bizonyítékra, jogcímre, körülményre. A felülvizsgálati kérelmet nem lehet annak előterjesztésére előírt

határidő lejártá után kiegészíteni. A Legfelsőbb Bíróság ezért nem vonhatta, és nem is vonta értékelési körébe a felperes által 6-7. sorszám alatt előterjesztett véleményeket, állásfoglalásokat, tájékoztatásokat, okiratokat.

A Legfelsőbb Bíróság - a Pp. 275.§ /1/ bekezdése alapján eljárva - az iratokból azt állapította meg, hogy a felperes a veszteség elhatárolási kérelmét 2007. május 31-én az elektronikus úton előterjesztett társasági és osztalékadójáról szóló bevallással egyidejűleg adta postára, a kérelem azonban 2007. június 8-án érkezett be az adóhatósághoz. Az adóhatóságnak határozatát a Ket. 33.§ /1/ és /5/ bekezdése szerinti rendelkezésekre figyelemmel a beérkezés időpontjától számított 30 napon belül kellett meghoznia. E kötelezettségének az elsőfokú adóhatóság eleget tett, mivel az elsőfokú határozat meghozatalára 2007. július 9. napján sor került. A Ket. 33.§ /1/-/5/ bekezdésében foglalt rendelkezések - a felperes érvelésével ellentétben - a határozatok meghozatalára és nem a határozatok átvételére, vagy szabályszerű kézbesítésére nézve tartalmazznak határidőket.

Az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmét a jogszabály által előírt határidőn belül utasította el, ezért a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy a kérelemnek helyt adó határozathoz fűződő jogkövetkezményeket kellett volna vele szemben alkalmazni. Az ügyintézési határidő ugyanis a Ket. 33.§ /5/ bekezdése értelmében a kérelemnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósághoz történő megérkezés napján kezdődik. A Ket. 65.§ /3/ bekezdése értelmében pedig, ha a határidő utolsó napja olyan nap, amelyen a hatóságnál a munka szünetel, a határidő a legközelebbi munkanapon jár le. Az érdemi határozat meghozatalára rendelkezésre álló 30 napos ügyintézési határidő lejártá 2007. július 7., azaz szombati nap volt, így az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmének elbírálásról a jogszabályok által előírt határidőn belül döntött.

A kérelemre indult eljárásban a bizonyítás nem hatóságot, hanem a kérelmezőt terheli, akinek az adóhatóság elé kell tárnia mindazokat a tényeket, okokat, indokokat, körülményeket, dokumentumokat, amelyek álláspontja szerint a beadványában foglaltakat megalapozhatják.

Az alperes és a megyei bíróság és a felperes által előtárt valamennyi dokumentumot megvizsgálta, értékelési körébe vonta és részletes indokát adta annak, hogy ezeket mely okoknál fogva nem fogadja el. Az Art. 87.§ /1/ bekezdés a-f/ pontjaiban, 97.§ /4/ és /6/ bekezdéseiben, valamint 121. §-ában meghatározott tényállás-tisztázási kötelezettséget a jogszabály az ellenőrzésekre nézve írja elő az adóhatóságnak. A kérelemre indult eljárásban az alperesnek azt kellett megvizsgálnia, hogy az elé tárt indokok alapján a veszteség-elhatárolás engedélyezésének a törvényben előírt vagylagos feltételei /elháríthatatlan külső ok, vagy az

adott helyzetben adózótól elvárható magatartás/ fennállnak-e vagy sem.

A Legfelsőbb Bíróság az iratokból azt állapította meg, hogy az alperes és megyei bíróság is helyesen utalt arra, hogy a felperes vesztesége a vállalkozási tevékenységével kapcsolatban merült fel, a veszteség kialakulásának elháríthatatlan külső okaként ugyanis nem vehető figyelembe olyan körülmény, amely az adózó saját döntésének eredménye, illetve amellyel az adózónak a tevékenység megkezdésekor vagy folytatásakor számolnia kell.

A megyei bíróság helytállóan utalt arra, hogy a felperes általa is hivatkozottan akkor vásárolt részvényeket, amikor azok árfolyama folyamatosan csökkent. A kockázatos befektetés lényege, hogy eredményeként jelentős lehet a nyereség, de a veszteség is, ezért a részvényekbe történő befektetések általában hosszabb távra vonatkoznak, amely időtartam alatt a hatások kiegyenlítődnek. A várhatóan bekövetkező kockázatból eredő veszteséget az alperes és a megyei bíróság jogszerűen nem tekintette külső elháríthatatlan oknak.

A Legfelsőbb Bíróság jogi álláspontja szerint sem értékelhető adózótól elvárható veszteség csökkentése érdekében tett intézkedésnek, a részvényeknek az alapvetően kockázatosnak minősülő vásárlását követő eladása. Az is csak utólag az értékesítést követően alakuló árfolyam ismeretében vált nyilvánvalóvá, hogy kedvező. Abban az esetben, ha a részvények eladását követően azok ára emelkedett volna, úgy a felperes intézkedése nem mérsékelte, hanem növelte volna a veszteséget, ebben az esetben tehát az állapítható meg a rendelkezésre álló adatokból, hogy a körülmények alakultak kedvezően a felperes számára.

A Legfelsőbb Bíróság az iratokból azt is megállapította, hogy a megyei bíróság jogerős ítéletét a felperes által becsatolt okirati bizonyítékok egyenkénti és az egyébként rendelkezésre álló adatok együttes értékelése alapján hozta meg. Ennél fogva a felperes által felajánlott tanú meghallgatás mellőzésére is helytálló indokok alapján került sor.

A jogerős ítélet teljes körűen megfelel a Pp. 206. /1/ bekezdésében, 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak, a per fő tárgya tekintetében hozott döntés kapcsán.

Az alperes határozata nem meghatározott pénzbeli követelés, hanem engedély iránti kérelem, pontosabban annak elutasítása tárgyában született. Ennél fogva a keresettel támadott határozat nem tartalmaz, és nem is tartalmazhat forint összegben meghatározott pénzbeli követelést.

A hatóság a keresettel támadott határozatokban nem az elhatárolható veszteség nagyságáról,összezszerűségéről, hanem arról döntött, hogy a veszteség a nagyságától függetlenül érvényesíthető-e,

felhasználható-e egy jövőben bekövetkező eredmény, pozitív adóalap kapcsán.

A felperes ezért helytállóan hivatkozott arra, hogy a veszteség-elhatárolás iránti kérelem tárgyában hozott határozat esetén a pertárgy értéke nem meghatározható, ez esetben az Itv. 39.§ /3/ bekezdés b/ pontja az irányadó, és arra is, hogy a meg nem határozható pertárgy értéknek a perköltség megállapításánál is döntő jelentősége van.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ /3/ és /4/ bekezdése alapján a per fő tárgya tekintetében hatályában fenntartotta, perköltségre és kereseti illetékre vonatkozó részében pedig hatályon kívül helyezte.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest terhelő perköltséget a meg nem határozható pertárgy értékre figyelemmel a Pp. 78.§ /1/ bekezdése alapján írta elő, a kereset illetékfizetési kötelezettséget pedig az Itv. 39.§ /3/ bekezdés b/ pontja alapján. A felperes a felülvizsgálati eljárási illetéket, 36.000.000 Ft-ot felülvizsgálati kérelmén illetékbélyegben lerótta, így e tárgyban döntenem nem kellett.

Budapest, 2009. augusztus 27.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**