



A Kúria

mint másodfokú bíróság

v é g z é s e

Az ügy száma:

Kpkf.I.35.670/2021/3.

A tanács tagjai:

dr. Hajnal Péter a tanács elnöke

Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes:

Felperes1

Cím2

A felperes képviselője:

jogi képviselő1

Cím3

ügyvéd

Az alperes:

Alperes1

Cím1

Az alperes képviselője:

jogtanácsos

A per tárgya:

adóügyben hozott közigazgatási határozat

A fellebbezést benyújtó fél:

a felperes 4. sorszám alatt

A fellebbezéssel támadott határozat: a Fővárosi Törvényszék 2021. november 2. napján kelt

36.K.705.726/2021/2. számú végzése

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 36.K.705.726/2021/2. számú végzését – az indokolás részbeni megváltoztatásával - helybenhagyja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint másodfokú perköltséget.

A végzés ellen további jogorvoslatnak helye nincs.

Indokolás

A fellebbezés alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a 2016-2017. évekre valamennyi adó és költségvetési támogatás adónemben (kivéve áfa adónemben 2017. január-május) lefolytatott adóellenőrzést követően tao és áfa adónemben összesen 125.667.000 forint adókülönbséget állapított meg, az adóhiány után adóbírságot szabott ki és késedelemi pótlékot számított fel. Az alperes a 6441968328/2021/NAV számú határozatával megsemmisítette az elsőfokú döntést, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Az alperesi határozat jogorvoslati záradéka szerint „E határozat a közléssel (kézbesítéssel) hatályosul, ellene további fellebbezésnek és bírósági felülvizsgálatnak nincs helye.”

A keresetlevél

[2] A felperes keresettel támadta az alperesi határozatot. Egyebek mellett előadta, az alperesi döntés az ügy érdemében, határozati formában hozott végleges döntés, az ellen helye van a bírósági jogorvoslatnak. Hivatkozott a Kúria Kfv.VII.38.066/2019/8. számú végzésére.

Az elsőfokú bíróság végzése

[3] Az elsőfokú bíróság visszautasította a keresetlevelet. Hangsúlyozta, hogy miként azt a felperes által hivatkozott kúriai döntés [22] bekezdése is megállapította, „az önálló fellebbezéssel nem támadható végzés ellen sem fellebbezésnek, sem közigazgatási pernek nincs helye önállóan, mert egyébként a végleges határozattal szemben előterjesztett keresetben kifogásolható a felügyeleti eljárás keretében hozott azon végzés, amely az elsőfokú hatóság döntését megsemmisíti és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi”. Kimondta továbbá a Kúria a fenti határozat indokolásának [26] bekezdésében, hogy „az elsőfokú határozatot megsemmisítő és új eljárás lefolytatására utasító (...) végzés (...) ellen, tekintettel arra, hogy az ügy érdemében nem zárja le, önálló bírósági jogorvoslat, közigazgatási per nem vehető igénybe. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a felügyeleti szerv e végzése az ügy érdemében hozott határozat felülvizsgálata során ne lenne támadható, és nem kellene megvizsgálni a perben, hogy a végzés jogszerű volt-e”. A vonatkozó bírói gyakorlat, mint arra a felperes is hivatkozott, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. tv. (a továbbiakban: Air.) vonatkozásában, az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. tv. (a továbbiakban: Ákr.) érintett rendelkezéseihez hasonlóan irányadónak tekinthető, s a bíróság jelen ügyben is követendőnek tekinti a Kúria fentiekben citált álláspontját.

[4] Az elsőfokú bíróság kifejtette, hogy függetlenül attól, miszerint az alperes – éppen a felperes által is hivatkozott Air. 127. § (4) bekezdés első mondatának előírására és az adóhatóság e tekintetben töretlen gyakorlatára figyelemmel – határozatot hozott „ügyindító eljárási végzés” helyett, e körülmény nem alapozza meg a határozattal szemben – annak egyértelmű és nyilvánvaló tartalmára tekintettel – az önálló jogorvoslati lehetőséget, amint az nem jelenti – nem is jelentheti – az alperesnek az ügy érdemében való döntését. Megjegyezte az elsőfokú bíróság, bár az Air. 127. § (4) bekezdés első mondata alapján a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni, valamint az Air. 72. § első mondata értelmében az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt, jelen esetben azonban nem vitás, hogy nem került sor az elsőfokú határozat érdemi elbírálására, felülbírálatára, mivel az alperes – tartalmát tekintve – nem érdemi döntést hozott, nem döntött az ügy érdemét képező, az Air. 72. § második mondata szerinti kérdésben. Az elsőfokú adóhatóság határozatára figyelemmel azonban formailag az Air. 127. § (4) bekezdése alapján a fellebbezést csak határozatban bírálhatta el. Így nyilvánvaló az is, hogy az Air. 72. §-a az elsőfokú hatóság döntésének formájára vonatkozik, míg a másodfokú hatóság már e döntésre tekintettel bírálja azt felül az Air. 127. § (4) bekezdése szerinti – tartalmilag az Air. 72. §-ában foglaltaktól független – formában. Mindezekre tekintettel az alperes a rendelkező részben helytállóan rögzítette, hogy a határozata ellen önálló jogorvoslatnak nincs helye. Az elsőfokú bíróság erre tekintettel utasította vissza a felperes keresetlevelét a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: Kp.) 48. § (1) bekezdés d) pontja alapján.

A fellebbezés és az észrevétel

[5] A felperes fellebbezésében az elsőfokú végzés hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására utasítását kérte, mivel az sérti a Kp. 48.§ (1) bekezdés d) pontját, az Air. 130.§ (1) bekezdését, 72.§-át és 74.§-át.

[6] Az előzmények, a keresetlevél és az elsőfokú bíróság indokolásának összefoglalását követően előadta, hogy az ügyet érdemben le nem záró ún. „ügyindító eljárási végzések”-et a közigazgatási bírói joggyakorlat valóban nem tekinti végleges döntésnek, így ellenük sem fellebbezni nem lehet, sem pedig közigazgatási per nem indítható. Az adóperekben ugyan nem alkalmazható az Ákr., azonban az Air. 74.§ megegyezik az Ákr. 82.§-ának rendelkezésével. Emiatt a döntések véglegessége kapcsán a Kúria hivatkozott határozata irányadónak tekinthető. A Kúria Kfv.VII.38.066/2019/8. számú végzéséből látható az is, hogy korábban mindaddig, amíg határozati formában született döntés a megsemmisítésről és az új eljárás elrendeléséről, addig az ellen az általános szabályok szerint volt helye bírósági felülvizsgálatnak és e gyakorlat csak azt követően változott, hogy a megsemmisítésről és az új eljárásra utasításáról végzés formájában döntött.

[7] Alperesnek a felperes fellebbezését az Air. 127. § (4) bekezdés folytán ugyan határozattal kellett elbírálnia, azonban alkalmazni kell az Air. 72. §-t is, amelynek folytán a határozati formában meghozott döntések minden esetben az ügy érdemében meghozottnak tekintendők. Ezért nem helytálló az elsőfokú bíróság álláspontja abban, hogy alperes igazából – tartalmában – „ügyindító eljárási végzést” hozott, de azt a formai kötöttségek miatt tette határozati formában. Felperes álláspontja szerint azonban a jogalkotó egyértelműen állást foglalt abban a kérdésben, hogy ha egy döntést határozati formában rendel meghozni, akkor azt az ügy érdemében hozott döntésnek tekinti. Mivel az alperesi határozat határozati formában született érdemi döntés, ezáltal végleges is, ennek folytán helye van a bírósági jogorvoslatnak. Az alperes döntése nem tekinthető „ügyindító eljárási végzésnek”.

[8] Az alperes észrevételében az elsőfokú végzés helybenhagyását indítványozta, mivel a másodfokú döntés hiába lett határozati formában meghozva, nem bírálta el érdemben az ügyet.

A Kúria döntése és jogi indokai

[9] A fellebbezés alaptalan.

[10] A Kúria a Kp. 112. § (3) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján a fellebbezési kérelem és az észrevétel keretei között bírálta felül az elsőfokú bíróság végzését. Tekintettel volt arra, hogy a közigazgatási fellebbezési eljárásokban, a közigazgatási jog különböző területein hozott megsemmisítő és az elsőfokú hatóságokat új eljárásra utasító

hatósági döntéseket érintően a Kúria, mint másodfokú bíróság már állást foglalt a Kpkf.I.40.563/2021/4., és a Kpkf.V.40.545/2021/2. számú végzésben, illetőleg a felperes által hivatkozott Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Kfv.VII.38.066/2019/8. számú végzésében.

[11] A végzések kapcsán a Kúria nyomatékosítja, hogy az Ákr. 8. § (1) bekezdés c) pontja következtében az adóigazgatási eljárásokban nem alkalmazható az Ákr., ehelyett az Air., illetve az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. szabályait az irányadók. Tévedett tehát az elsőfokú bíróság akkor, amikor a jelen ügyben is követendőnek tekintette a Kúria Ákr-n alapuló álláspontját. A felperes által hivatkozott Air. 127. § (4) bekezdés első mondata szerint a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni. Az Air. ezen szabályát kell alkalmazni akkor is, ha a döntés megsemmisítése mellett az ügyben első fokon eljáró adóhatóságot új eljárás kell utasítani az Air. 127.§ (5) bekezdés a) pontjának megfelelően. Az Air. határozati formára vonatkozó saját rendelkezései következtében az adóigazgatási eljárásban a döntés megsemmisítése és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítása esetén nem alkalmazható az elsőfokú bíróságnak az Ákr. hatálya alá tartozó Kfv.VII.38.066/2019/8.számú végzésen alapuló – és a szintén az Ákr-t alkalmazó Kpkf.I.40.563/2021/4., számú végzésben is megjelenő - „ügyindító eljárási végzés” intézményén alapuló érvelése.

[12] Az adóhatóság határozata elleni bírósági jogorvoslatot az Air. a 130.§ (1) bekezdésében biztosítja: Az adózó - az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével - a véglegessé vált döntés ellen indíthat közigazgatási pert. A felperes által támadott alperesi határozat megfelel a véglegesség követelményének, mivel azt az Air. 74.§ (1) bekezdésének megfelelően az adóhatóság már csak az Air-ban meghatározott kivételek bekövetkezte esetén változtathatná meg, a véglegesség pedig a felperessel való közléssel be is állt.

[13] Az adózás rendjéről szóló, 2017. december 31. napjáig hatályos 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: régi Art.) 143. § (1) bekezdése alapján az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát - a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével - a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztathatta, vagy hatályon kívül helyezhette, és ha szükséges volt, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasíthatta. Az adóhatóság másodfokú végzésével szemben nem volt helye bírósági felülvizsgálatnak. A régi Art. ezen tételes rendelkezése folytán adóhatósági határozat esetében alaptalan a fellebbezésnek a korábbi, megengedő joggyakorlatra vonatkozó előadása.

[14] Adóügyekben a bírósági jogorvoslat kapcsán a jogszabályváltozás miatt tapasztalható eltérésre, illetve egyes normák változatlan tovább élésére az Air. 130.§-ához tartozó törvényi indokolása nem tartalmaz a perbeli tényállás mellett alkalmazható érvelést. A bíróságnak azonban a keresetlevél befogadása, illetve visszautasítása során, ilyen iránymutatás hiányában is tekintettel kell lennie a Kp. 4. § (1) bekezdésére, melynek értelmében a közigazgatási jogvita tárgya a közigazgatási szerv közigazgatási jog által szabályozott, az azzal érintett jogalany jogi helyzetének megváltoztatására irányuló vagy azt eredményező (3) bekezdés szerinti cselekményének, vagy a cselekmény elmulasztásának (a továbbiakban együtt: közigazgatási tevékenység) jogszerűsége. A (3) bekezdés a) pontja alapján közigazgatási cselekmény az egyedi döntés.

[15] Alperes megsemmisítő és az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasító határozatát vizsgálva az állapítható meg, hogy a perbeli eljárásjogi helyzetben már nincs megelőző-, a felperes jogi helyzetének megváltoztatására irányuló, vagy azt eredményező elsőfokú adóhatósági cselekmény. Nem került sor az elsőfokú adóhatósági eljárás teljeskörű lefolytatására. Teljeskörű megelőző közigazgatási eljárás hiányában hiába végleges az alperesi döntés, hiába lett az határozati formában meghozva, a keresetlevéllel generált ügy a Kp. kizáró rendelkezése következtében nem lehet közigazgatási jogvita tárgya. A Kúria adóügyben hozott Kpkf.V.40.545/2021/2. számú végzése, egyéb indokok mellett, szintén azt a következtetést vonta le, hogy a másodfokú határozattal érdemben elbírált elsőfokú adóhatósági határozat hiányában a másodfokú adóhatósági döntéssel szemben nem folytatható le közigazgatási jogvita. Ezzel a végső következtetéssel, részben eltérő indokok mentén, a Kúria jelen tanácsa is egyetért.

[16] Mindezek folytán a Kúria az állapította meg, hogy az alperes 6441968328/2021/NAV számú határozatával szemben, amely megsemmisítette az elsőfokú döntést, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította, nincs helye bírósági jogorvoslatnak, felperes keresetlevelét a Kp. 48. § (1) bekezdés d) pontja alapján vissza kellett utasítani. Ezért elsőfokú bíróság végzését – az indokolás részbeni megváltoztatásával – a Kp. 112. § (3) bekezdése szerint alkalmazandó 109.§ (1) bekezdése alapján helybenhagyta.

A döntés elvi tartalma

[17] Az adóhatóság azon másodfokú határozata ellen, amely az elsőfokú határozatot megsemmisíti és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasítja, megelőző közigazgatási cselekmény hiányában nincs helye bírósági jogorvoslatnak.

Záró rész

[18] A Kúria a fellebbezést a Kp. 114. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[19] Az eljárás az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) bekezdés a) pontja alapján illetékmentes, így ebben a kérdésben a Kúriának nem kellett rendelkezni.

[20] A felperes fellebbezése eredménytelen lett, így a Kúria az alperes költségének megfizetésére a felperest kötelezte, a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 81. §-ában, 82. §-ában és 83. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján.

[21] A végzés ellen a fellebbezés lehetőségét a Kp. 112. § (2) bekezdése, a felülvizsgálatot a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. január 27.

dr. Hajnal Péter s.k. **Huszárné dr. Oláh Éva s.k.** **dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.**

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró