



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I. 35.010/2021/6.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Kft.

(cím)

A felperes képviselője: dr. Tatár László Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Tatár László ügyvéd)

(cím1)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

(cím2)

Az alperes képviselője: név kamarai jogtanácsos

(cím3)

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 11. szám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Pécsi Törvényszék 8.K.700.728/2020/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Törvényszék 8. K. 700.728/2020/7. számú ítéletét a mulasztási bírság mértéke tekintetében hatályon kívül helyezi, az alperes 2234039327 számú határozatát ugyanebben a részében megsemmisíti és az alperest e körben új eljárásra kötelezi. Egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt a felperesnek 100.000 (százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti, felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2014. évre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le általános forgalmi adónemben. Az ellenőrzés 2016. február 09. napján indult, a vizsgálati jegyzőkönyv 2230352992 számon 2017. szeptember 28. napján kelt. A felperes székhelye 2016. július 29. napján Budapestre került át.

[2] A felperesnél a perbeli vizsgálat ideje alatt, 2016. október 25. napjával a 2015.január 1- 2016. szeptember 30. közötti időszakra általános forgalmi adónemre vonatkozó, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelték el. Az ellenőrzést 2017. szeptember 28. napján fejezték be, az ellenőrzésre fordított 343 napot az ellenőrzés határidőjének számításánál figyelmen kívül hagyták, amiatt, hogy azt kapcsolódó vizsgálatokkal egy tekintet alá eső ellenőrzésnek tekintették. A felperest 2017. május 1. napjától kockázatos adózónak minősítették.

[3] Az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlékot állapított meg, illetőleg a pénztári főkönyvi katon nem megfelelő vezetése (számviteli rend megsértése) miatt mulasztási bírság megfizetésére kötelezte.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2234039327. számú döntésével az elsőfokú adóhatóság határozatának áfa adónemben tett megállapításai körében az elsőfokú határozatot megsemmisítette, míg a mulasztási bírsággal kapcsolatos részében a határozatot helyben hagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[1] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozatnak a megsemmisítését, másodlagosan megváltoztatását és a bírság törlését kérte. A mulasztási bírság alapjául megállapított szabálysértések kapcsán a felperes arra hivatkozott, hogy ezek vizsgálata nem a bevallások utólagos vizsgálata iránti ellenőrzés, hanem a 2016. október 21. napján indult 14/370149/240. szám alatti ellenőrzés tárgya volt, így a vizsgálat elrendelésének időpontjában az elsőfokú adóhatóság nem rendelkezett illetékességgel ezen ellenőrzés lefolytatására.

[2] Hivatkozott arra, hogy az ellenőrzési határidőt az elsőfokú adóhatóság nem megfelelően számította, a határozatában felsorolt határidők tekintetében összeadási hibákat is vétett. Amellett a 14/370149/240. szám alatti ellenőrzés az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 92. § (11) bekezdése szerint nem minősült kapcsolódó vizsgálatokkal egy tekintet alá eső vizsgálatnak, így az összesen 343 napos időtartama nem eredményezhette az alapellenőrzés határidejébe történő beszámítását. Ekként az ellenőrzés határideje legkésőbb 2016. november 12-én eltelt. Erre tekintettel nem volt jogi lehetőség a bírság, mint szankció alkalmazására és a határidőn túl lefolytatott bizonyítás eredményét sem lehetett volna figyelembe venni. Állította, hogy a határidőn túli ellenőrzésnek abból a szempontból is jelentősége van, hogy a felperes kockázatos adózónak történő minősítésének csak akkor van jelentősége az Art. 6/I. §-a alapján, ha az ellenőrzés

időtartama alatt állt be ez a minősítés, márpedig, ha az ellenőrzési határidőn túl terjeszkedett a hatóság, akkor a bírsággal összefüggésben a kockázatos adózói minősítés sem volt figyelembe vehető.

[3] A számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 159. § és 165. § (3) bekezdés a) pontjára hivatkozással érdemben is tévesnek tartotta a mulasztási bírság kiszabását.

[4] Az alperes a kereset elutasítását kérte.

[5] Az elsőfokú bíróság ítéletével az alperes határozatának a mulasztási bírságra vonatkozó II. pontját az elsőfokú adóhatóság határozatának IV. pontjára is kiterjedően megsemmisítette.

[6] A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése és a bíróság új eljárás lefolytatására és új határozathozatalra történő utasítása végett.

[7] A Kúria Kfv.I.35.262/2019/9. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalra utasította. Egyrészt megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetén túl terjeszkedett, másrészt a bíróság az Art. 92. § (11) bekezdésének értelmezése körében indokolási kötelezettségének a nem tett eleget. Kifogásolta, hogy az alperes jogi érvelését nem vizsgálta, nem fejtette ki, hogy azt milyen indokok alapján találta hibásnak.

[8] A megismételt eljárásra azt az utasítást adta, hogy az elsőfokú bíróságnak rögzítenie kell a kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzés kezdetének és lezárultának időpontját, vizsgálnia kell azt, hogy ezen ellenőrzés joghatásáról (tehát kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső minősítéséről) az adóhatóság a felperest értesítette-e, és válaszolnia kell a felperesnek a kapcsolódó vizsgálat és a kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzés jogi értelmezése tárgyában felhozott jogi érveire. Ennek alapján kell állást foglalnia abban a kérdésben, hogy az adóhatóság által ilyenként elismerni kért ellenőrzés kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzésnek felel-e meg és annak joghatásai alkalmazhatók-e. A Kúria hangsúlyozta azt is, hogy a felperes a mulasztási bírság kapcsán nem a határozat meghozatalára irányadó határidő megsértésére hivatkozott, hanem jogszabálysértésként azt jelölte meg, hogy az adóhatóság az ellenőrzés határidejét túllépte. Az ellenőrzés határidő túllépésének jogi szankciója azonban nem az, hogy a hatóság a vizsgált ügyben egyáltalán nem hozhat határozatot, hanem az, hogy az ellenőrzési határidő lejártá után az adóhatóság ellenőrzési cselekményt nem végezhet, illetve a végzett ellenőrzési cselekmény eredménye bizonyítékként nem használható fel. Ezen túlmenően a bírság kiszabásának jogszerűségéről is állást kell foglalnia.

[9] A mulasztási bírság, mint szankció körében az elsőfokú bíróságnak arra kell figyelemmel lennie, hogy az adóhatóság a számviteli rend és a bizonylati fegyelem körében a számviteli rend megsértése miatt szabta ki a mulasztási bírságot a felperessel szemben. Az

elsőfokú bíróságnak abban a kérdésben is döntenie kell, hogy az ellenőrzés határidő megsértése bekövetkezett-e, és amennyiben igen, annak milyen jogkövetkezményei vannak.

Az elsőfokú ítélet

[10] A megismétel eljárásban az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[11] Rögzítette, hogy a kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálatként megjelölt ellenőrzés kezdő időpontja 2016. október 21.-e, lezárulta 2017. szeptember 28-a volt és az alperes arról is tájékoztatta a felperest, hogy az érintett ellenőrzés a kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálatnak minősül, valamint, hogy a jelzett időtartam az alapellenőrzés határidejébe nem számít bele.

[12] Nem értett egyet az alperesnek azzal az álláspontjával, hogy az Art. 92. § (11) bekezdése szerinti kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálatot folytatott le, miután az a vizsgálat minősül annak, amelyet az adózónál, vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt, vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés. Álláspontja szerint ez csak akkor fordulhat elő, ha ez az ellenőrzés a felperesi alapellenőrzést megelőzően már megindult. Nézete szerint a kapcsolódó vizsgálat csak más adózó vonatkozásában képzelhető el, míg a kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálat mind az alapellenőrzéssel érintett adózó, mind más adózó viszonylatában felmerülhet. Az Art. 92. § (11) bekezdésének szövegezése ennek megfelelően még egy esetkör szabályozását végzi el. Ekkor az adózónál folyamatban lévő ellenőrzés során ugyanazon adózó egy másik ellenőrzése kerül szóba, mely a „már folyamatban lévő” kitétel helyes értelmezésével csakis az alapellenőrzést megelőzően indult vizsgálat lehet.

[13] Erre figyelemmel az adózónál folyamatban lévő ellenőrzés során ugyancsak az adózónál indult vizsgálat sem kapcsolódó vizsgálatnak, sem kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálatnak nem minősül jogszerűen, annak időtartama semmilyen befolyással nincs az alapellenőrzés határidejére. Erre figyelemmel az összeadási hibákra vonatkozó felperesi előadást ugyan nem találta megalapozottnak, azonban a 90 napos ellenőrzési határidő túllépést igen.

[14] Az elsőfokú bíróság ugyanakkor elfogadta az alperes azon érvelését, hogy a számviteli szabályok megsértésének megállapítására kizárólag a 2016. március 03. napján az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére bocsátott könyvelési anyag alapján történt meg, így a bizonyíték beszerzése érdekében ellenőrzési cselekmény elvégzésére nem került sor, így nem volt megállapítható az Art. 92. § (15) bekezdésének sérelme, az ellenőrzési határidő lejártának az alperesi határozat jogszerűségét befolyásoló jogkövetkezménye nem volt. Azt is jogszerűnek találta, hogy a bíróság kiszabása során a felperes kockázatos adózói minőségét figyelembe vették, mivel a felperes az adóhiány feltárása időpontjában tényszerűen már kockázatos adózónak minősült, függetlenül attól, hogy az alperes az ellenőrzési határidőt megsértette, vagy sem.

[15] Nem találta megalapozottnak a felperesnek a nemzetiségi alapú diszkriminációra vonatkozó állításait, mivel az bizonyítatlan maradt. Nem értett egyet a felperesnek az

illetékességi kifogásával sem, mivel az ellenőrzés elrendelésének időpontjában az elsőfokú adóhatóság és az alperes volt jogosult a felperes ügyében eljárni. A számviteli rend megsértésének megállapítása az áfa ellenőrzéshez szorosan kötődő vizsgálat, amelyet a „rögzült” illetékesség okán az elsőfokú adóhatóság lefolytathatott és annak eredményeit a határozatában értékelhette.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] A felperes felülvizsgálati kérelme a jogerős ítéletnek a hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozathozatalra történő utasítására irányult. Változatlanul fenntartotta azt az álláspontját, hogy az első- és másodfokú adóhatóság számviteli szabályok megtartásának vizsgálata során illetékesség hiányában jártak el, tekintettel arra, hogy az eredeti megbízólevél kizárólag általános forgalmi adónemben, bevallások utólagos ellenőrzésére jogosította fel az adóhatóságot, míg az ellenőrzés tartama alatt még a hatósági eljárás megkezdése előtt, 2016. július 29-én a felperes székhelye Budapestre került, emiatt a számviteli szabályok megtartásának vizsgálata nem képezte az ellenőrzés tárgyát, így az alperes határozata sérti a 485/2015. (XII.29) Kormány Rendelet 16. § (1) bekezdés c) pontját.

[17] Továbbra is állította, hogy az ellenőrzés határidejét az adóhatóság jelentősen túllépte. Hiányolta, hogy az elsőfokú bíróság az ellenőrzési határidő leteltének idejét pontosan nem határozta meg. A bíróság ugyan elismerte, az alperes által kapcsolódó vizsgálatról egy tekintet alá esőnek tekintett ellenőrzés nem minősült annak és ezért az ellenőrzési határidőbe tartama nem számított bele, de az ellenőrzés befejezésének konkrét határidejét nem rögzítette. Hangsúlyozta azt is, hogy a kapcsolódó ellenőrzés jogalkotó által lehetővé tett céltól eltérő használata az adóhatóság részéről sérti az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében rögzített jogállamiság elvét és a 2. § (1) bekezdéséből levezetett jogbiztonság elvét is. Álláspontja szerint az ellenőrzési határidő leteltét követően jogszerűen megállapítást sem tehet az adóhatóság és mulasztási bírságot sem szabhatott volna ki.

[18] Vitatta a felperesi kockázatos adózói minősítést is, miután annak beállta 2017. május 1-én következett be, azonban az ügyintézési határidő túllépése okán azt figyelembe venni már nem lehetett volna. Hangsúlyozta azt is, hogy az ellenőrzési határidő leteltét követően minden ezt követő ellenőrzési cselekmény jogellenesen lett felvéve, azokat figyelembe venni nem lehetett volna, így például a becslés alkalmazásának szándékát is e határidőt követően közölték a felperessel. Változatlanul fenntartotta azt az álláspontját, hogy emiatt bírság kiszabására sem kerülhetett volna jogszerűen sor, illetőleg kifogásolta, hogy az alperes a fellebbezésében is kifejtett fenti indokok kapcsán indokolási kötelezettségének sem tett eleget. Az alperes határozata keltezésének valóságát is kétségbe vonta, melyre vonatkozóan az elsőfokú ítélet semmilyen tényállást és semmilyen indokolást sem tartalmaz. Változatlanul fenntartotta azt az álláspontját, hogy a verseny korlátozás támogatása valósult meg az adóhatóság részéről és nemzetiségi alapon történő diszkriminációt is megvalósított az alperes. A mulasztási bírság kiszabása körében továbbra is állította, hogy az Sztv. 159. § és 165. § (3) bekezdésének a) pontja helytelen értelmezésével jutott arra az alperes, hogy ezen jogszabályhelyeket megsértette, miután a jogszabályi rendelkezések nem a készpénzre vonatkozó bizonylatok lekönyvelését írják elő, hanem a pénzmozgás könyvekben való rögzítését, aminek a felperes minden esetben eleget tett, az erre vonatkozó nyilvántartások vezetésével, többek között a pénztárgép használatával.

[19] Az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében azt kifogásolta, hogy a jogerős ítélet az Art. 92. § (11) bekezdésének téves értelmezésével állapította meg, hogy az adózónál a 18566522264 számú megbízólevéllel elrendelt ellenőrzés nem minősült kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzésnek, pusztán azon okból, mert annak megindítására az alapellenőrzés megkezdését követően került sor. Kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzéssel összefüggésben nincs arra vonatkozó jogszabályi előírás, hogy az adózónál folyamatban lévő ellenőrzésnek már az alapellenőrzés megindítását megelőzően folyamatban kellene lennie, így az Art. 92. § (11) bekezdését nem sérti, ha az alapellenőrzést követően indított ellenőrzésre kerül sor. Az „ellenőrzés folyamatban” volt kitétel más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzés kapcsán került bevezetésre, annak érdekében, hogy ne csak az alapellenőrzést követően elrendelt, hanem már a folyamatban lévő ellenőrzések eredménye is kapcsolódó vizsgálatként kerülhessen értékelésre. Ennek következtében nyilvánvalóan nem volt szándékolt jogalkotói cél, hogy az ellenőrzés folyamatban volta kitétel az alapellenőrzéssel érintett adózónál végzett másik adóellenőrzés kapcsán is érvényesüljön. Az Art. hivatkozott rendelkezésének ilyen irányú leszűkítő értelmezése indokolatlan, illetőleg ellentétes lenne a jogintézmény céljával. Mind a kapcsolódó, mind pedig az azzal egy tekintet alá eső ellenőrzés rendeltetése ugyanis az, hogy ha az alapeljárás során a feltárandó tényállás összefüggésben állhat más adózónál indított, vagy folyamatban lévő ellenőrzés, illetőleg magánál az adózónál indult másik ellenőrzés eredményével akkor, -az utóbbi megindításának időpontjától függetlenül- azt az adóhatóság felhasználhassa. Erre figyelemmel kérte a Kúriát, hogy a jogerős ítélet indokolását akként változtassa meg, hogy a kérdéses ellenőrzés az Art. 92. § (11) bekezdésében szereplő kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső ellenőrzés volt, ezért az ügyben az ellenőrzési határidő nem sérült.

[20] Egyebekben felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[21] A felperes felülvizsgálati kérelme nagyjából alapos, az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[22] A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelmek keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül.

[23] A perbeli jogvita központi eleme annak meghatározása volt, hogy a felperesnél 2015-2016. évre elrendelt áfa ellenőrzés az Art. 92. § (11) bekezdése szerinti kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálatnak minősült-e, ennél fogva a felperesnél elrendelt vizsgálat határidejének számítása során az erre fordított időt figyelmen kívül lehetett-e hagyni.

[24] Az Art. 92. § (11) bekezdése a kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá eső vizsgálatot az alábbiak szerint határozza meg. „A kapcsolódó vizsgálattal egy tekintet alá esik az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges.”

[25] A törvény meghatározza, hogy mely adózóknál lefolytatott vizsgálatot lehet figyelembe venni: adózónál, vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt, vagy álló adózónál. Ez a feltétel teljesült, hiszen adózónál került sor vizsgálat lefolytatására. További jogszabályi kikötés a „már folyamatban” lévő ellenőrzés fennállása. Ennek a kitételnek az értelmezéséhez azt kell meghatározni, hogy mihez képes folyamatban lévő ellenőrzést kell figyelembe venni. Ezt pedig a Kúria álláspontja szerint csak úgy lehet értelmezni, ahogy az elsőfokú bíróság is kifejtette, vagyis az adózónál megindult alapellenőrzéshez viszonyítva. Ha az ellenőrzés elrendelésekor már egy másik ellenőrzés is folyik adózónál, akkor azt kapcsolódó vizsgálat alá egy tekintet alá esőnek kell tekinteni, viszont, ha az adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés során rendelnek el egy másik ellenőrzést az nem tekinthető ilyennek. Ennek okszerű magyarázata az lehet, hogy ha már folyamatban van egy eljárás és annak adatainak felhasználása a tényállás megállapításához szükséges, felesleges azonos bizonyítási eljárást lefolytatni, az ellenőrzésre időt fordítani. Ezzel szemben céltalan és okszerűtlen egy újabb eljárásba való „bekapcsolódás”, mert az adózónál folyamatban lévő „alapeljárás” -ban kell a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét az adóhatóságnak teljesíteni és a szükséges bizonyítást lefolytatnia. A perbeli esetben ráadásul a más vizsgálati időszakra vonatkozó, alapeljárás folyamán elrendelt ellenőrzés eredményeinek felhasználására nem is került sor, sem az ellenőrzési jegyzőkönyvben, sem a határozatokban nincs utalás az onnan származó adatok bármilyen szintű felhasználásáról, értékeléséről.

[26] Nem osztja a Kúria az alperesnek a jogi szabályozás változásaiból levezetett következtetéseit, annak sem nyelvtani és történeti értelmezése nem támasztja alá azt az alperesi érvelést, hogy az adózónál az alapeljárás elrendelésekor még folyamatba nem lévő, hanem jóval később elrendelt ellenőrzés kapcsolódó vizsgálatlal egy tekintet alá esőnek minősíthető. Ez ellentmondana az adóeljárások határidők közé szorított, mihamarabbi lezárási igényének, az Alaptörvényben is biztosított az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jognak, amely a fair hatósági eljárás egyik Alaptörvényben nevesített részjogosítványát képezi és lehetőséget nyújtana az alapellenőrzés végnélküli elhúzására.

[27] Egyetért ezért a Kúria az elsőfokú bíróság azon végkövetkeztetésével, hogy sem kapcsolódó vizsgálatnak, sem kapcsolódó vizsgálatlal egy tekintet alá eső vizsgálatnak nem minősíthető eljárás időtartama az ellenőrzés időtartamát nem hosszabbította meg. Ebből következően, ha az erre eső időtartamot az ellenőrzési határidő számítása során figyelmen kívül kell hagyni, a határidők átfedését is tekintetbe véve, az alperesnek 279 nap elteltével az ellenőrzést be kellett volna fejeznie. Az ellenőrzés megindítására 2016. február 9. napján került sor, a jogszerű időtartamok alapján ez 2016. november.14. napi befejezést jelentett volna. Alapos tehát az elsőfokú bíróságnak az a megállapítása is, hogy az alperes az ellenőrzési határidőt jelentősen túllépte.

[28] Téves a felperesnek az az álláspontja, hogy az ellenőrzési határidő túllépés a határozat meghozatalát, mulasztási bírság kiszabását gátolta. Ilyen szankciót a törvényhozó nem határozott meg, az elsőfokú bíróság jogszerűen utalt arra, hogy az ellenőrzési határidő túllépésének egyedüli szankciója az Art. 92. § (15) bekezdése értelmében az, hogy az ellenőrzési határidő lejártát követően végzett ellenőrzési cselekmények eredménye bizonyítékként nem vehetők figyelembe. Az Alkotmánybíróság több döntésében a tisztességes eljárás elvének érvényesülését a határidő elmulasztás szempontjából értékelte. Elemezte az adózási eljárás sajátosságait, azt, hogy az adóhatósági ellenőrzés, határozat meghozatala során nem csupán szankció alkalmazására, hanem adókülönbözet és ehhez kapcsolódó késedelmi pótlék megállapítására kerül sor. Részletezte ez utóbbi kettő

következmény tekintetében azok jellemzőit és állapította meg, hogy egyikük sem sorolható az adójogi szankciók körébe. Erre figyelemmel állapította meg, ezek kiszabása, alkalmazása még egy határidőn túl hozott adóhatósági határozat esetén sem jelentik a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét. (17/2019. (V.30.) AB. döntés)

[29] Az alperesi határozat megsemmisítő döntése folytán kizárólag a számviteli szabályok megsértésére vonatkozó megállapítások maradtak fenn, emiatt sem az elsőfokú bíróság, sem pedig a Kúria a becslési eljárásra kihatóan nem értékelhette a határidő mulasztás következményeit. A számviteli mulasztáshoz kapcsolódóan ellenőrzési cselekmény lefolytatására nem volt szükség, hiszen a jogsértés a felperesi könyvelés megvizsgálása útján feltárható volt, ezért e tekintetben az ellenőrzési határidő lejártának az alperesi határozat jogszerűségét befolyásoló jogkövetkezménye sem volt.

[30] Nem ért egyet a Kúria a felperes a mulasztási bírság érdemi megalapozatlanságával kapcsolatban előterjesztett érveivel. Sem az alperes, sem pedig a bíróság nem azt követeli meg a hivatkozott jogszabályi előírás alkalmazásával, hogy a felperes a pénztárgépbe beütött tételt azonnal lekönyvelje, hanem a tételek időbeli egyezőségét, egyidejűségét biztosítsa. Nem elégti ki az Sztv. 165. § (3) bekezdés a.) pontját az a felperesi gyakorlat, melynek során a készpénzforgalom csak havonta egy alkalommal kerül rögzítésre.

[31] Nem állapítható meg az adóhatóság illetékességének hiánya sem, miután a számviteli rend megsértésére vonatkozó megállapítás az alapeljárás keretében még abban az eljárásban került felfedésre, amelyet a székhely áthelyezést megelőzően rendelt el az adóhatóság. Az áfa adónemre elrendelt ellenőrzés nem zárja ki az ezzel kapcsolatos számviteli szabályok megsértésének megállapítását.

[32] A Kúria ugyanakkor úgy találta, hogy az ellenőrzési határidő túllépés befolyásolja a kiszabható mulasztási bírság mértékét. Ugyanis a felperes kockázatos adózói minőségének megállapítására csak 2017. május 1-én került sor. Amennyiben az adóhatóság határidőben lezárja a vizsgálatot, elkészíti jegyzőkönyvét, akkor az Art. 6/I. § (1) bekezdésének alkalmazásának feltételei a felperes esetében nem álltak volna fent, nem lett volna lehetőség a mulasztási bírság emelt szintű mértékének alkalmazására és a bírság kiszabásának mellőzésére vonatkozó előírásokat is alkalmaznia, mérlegelnie kellett volna a hatóságnak. E tekintetben tévedett az elsőfokú bíróság, ezért a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés b.) pontja alapján eljárva a jogerős ítéletnek a mulasztási bírságra vonatkozó részét hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát ugyanebben a részében megsemmisítette és az alperest e körben új eljárásra kötelezte.

[33] Az új eljárás során a mulasztási bírság mértékét az alperes az Art. 6/I. § (1) bekezdésének figyelmen kívül hagyásával az általános szabályok (Art. 172. §) alkalmazásával kell meghatároznia.

A döntés elvi tartalma

[34] *Ha az adóhatóság az ellenőrzési határidőt túllépte, akkor annak lejártá után megállapított kockázatos adózói minőséget a mulasztási bírság mértékének meghatározásakor*

nem lehet figyelembe venni, hanem a bírság kiszabására vonatkozó általános szabályok szerint kell eljárni.

Záró rész

[35] A Kúria a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83.§ (1) bekezdése, alapján kötelezte az alperest a felperes elsőfokú és a felperesnek a felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének viselésére.

[36] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati eljárási illeték a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (6) bekezdésének megfelelően az állam terhén marad.

[37] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[38] Az ítélet ellen a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. március 25.

Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró; Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró