



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

v é g z é s e

Az ügy száma: Kfv.I.35.471/2020/5.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes1

(cím)

A felperes képviselője: dr. Soós Péter egyéni ügyvéd

(cím4)

Az alperes: alperes2

(cím1..)

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2020.október 02. napján kelt 46.K.701.856/2020/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 46.K.701.856/2020/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasítja.

Az alperes felülvizsgálati perköltségét 205.000 (azaz kettőszázötezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2016. január 1.-től – 2016.december 31.-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó és társasági adó adónemekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés eredményeként a 4895091111 számú határozatával áfa adónemben a felperes terhére 15.878.000 Ft, javára 2016. július hónapra 5.000 Ft adókülönbötet, társasági adó adónemben a felperes terhére 1.026.000 Ft adókülönbötet állapított meg, valamint 5.275.000 Ft adóbírságot szabott ki, 609.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Az elsőfokú adóhatóság továbbá a felperes terhére az A60-as összesítő nyilatkozatokban tévesen feltüntetett adatok miatt 40.000 Ft, a nyomdai úton előállított számlamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt 35.230.000 Ft, a nyomdai úton előállított nyugtamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt 10.250.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki.

[2] Az adóhatóság egyéb megállapításai mellett, a felülvizsgálattal érintett körben megállapította, hogy a felperesi adózó összesen 1600 db számlát és 2050 db nyugtát nem tudott a revízió részére átadni, az iratmegőrzési kötelezettségének a hiányzó számlák, nyugták esetében nem tett eleget. Az adóhatóság a vizsgált időszakban a A60-as összesítő nyilatkozatokban téves összegben feltüntetett adatok miatt a régi Art. 172. § (10) és (21)

bekezdése alapján szabott ki mulasztási bírságot, a mulasztási bírság összegét 40%-os bírságmérték alkalmazásával (40.000 Ft-ban) határozva meg.

[3] A vizsgált időszakban nyomdai úton előállított számla és nyugtamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt, a régi Art. 172. § (20a) bekezdése alapján szabta ki a mulasztási bírságot felperessel szemben. Kifejtette, hogy a 2050 db nyugta és 1600 db nyomdai úton előállított számla iratmegőrzési kötelezettség megszegése miatt a kiszabható mulasztási bírság felső határa 3650x500.000 Ft, azaz 1.825.000.000 Ft. A számlamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatti mulasztási bírság összegének meghatározásával összefüggésben kifejtette az adózó javára és terhére értékelt körülményeket és leszögezte, hogy 1211 db számlalap másolati példányát a felperes az adóhatóság részére bemutatta, amit a javára értékelt. 389 db számlalap vonatkozásában 15%-os bírságmértéket alkalmazott, 1211 db számlalap másolati példány vonatkozásában 1%-os bírságmértéket alkalmazott és így összesen 35.230.000 Ft-ban határozta meg a mulasztási bírság összegét a számlamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt.

[4] A 2050 db nyomdai úton előállított nyugta kapcsán a megőrzési kötelezettség elmulasztása miatt a felperes terhére értékelte, hogy mint 1994. évben alakult vállalkozás, kellő adózási gyakorlattal rendelkezett a vizsgált 2016. évben, így nagyobb a tőle elvárhatóság mértéke, ennek ellenére a szigorú számadású bizonylatokra vonatkozó iratmegőrzési kötelezettségét nem teljesítette. Súlyosbító körülményként értékelte, hogy a felperes jelentős számú, 2050 db nyugta hollétéről, esetleges felhasználásáról nem tud számot adni. Felperes javára értékelte azonban, hogy a nyugtákkal való visszaélés lehetősége kisebb kockázatot rejt magában, valamint értékelte a felperes jogkövető adózási gyakorlatát és azt, hogy hasonló mulasztás miatt még nem volt szankcionálva. Így az eset összes körülményére, a mulasztás súlyára és a fokozatosság elvére figyelemmel és a jogkövető magatartásra ösztönzés, mint jogalkotói cél figyelembevételével a mulasztási bírság összegét - a méltányos 1%-os bírságmérték alkalmazásával - 10.250.000 Ft-ban határozta meg.

[5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2019. október 21. napján kelt 2234846712 számú határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatta akként, hogy a nyomdai úton előállított számla kapcsán a megőrzési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság összegét 32.305.000 Ft törlesztéssel 2.925.000 Ft-ban állapította meg. Az elsőfokú határozat egyéb rendelkezéseit helybenhagyta. A mulasztási bírság megváltoztatásának indokaként kifejtette, hogy az elsőfokú adóhatóság olyan számlák megőrzési kötelezettségének elmulasztását is szankcionálta, melyekre vonatkozóan a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv.tv) szerinti 8 éves megőrzési idő az elsőfokú határozat kiadmányozásakor már eltelt, illetve amelyek másolatait a felperes bemutatta, így azok vonatkozásában a mulasztási bírság kiszabása nem volt indokolt.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[6] A felperes keresetében az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. A felperes a keresetében mindkét adónemet érintő adóhatósági megállapításokat vitatta, illetve a terhére a különböző jogcímenek kiszabott mulasztási bírságokat is, mind a jogalap, mind az összegszerűség tekintetében is.

[7] Az alperes védiratában a felperesi kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[8] Az elsőfokú bíróság ítéletével a jogerős közigazgatási határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően akként változtatta meg, hogy a nyomdai úton előállított nyugtamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság összegét 8.200.000 Ft törlésével 2.050.000 Ft-ban állapította meg, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította.

[9] Az elsőfokú bíróság ítéletének indokolásában a felülvizsgálattal érintett körben, a mulasztási bírság nyugtamegőrzési kötelezettség megsértése miatti kiszabása kapcsán megállapította, hogy a mérlegelés szempontjai megállapíthatók, de azok okszerűsége az elsőfokú, illetve az alperesi határozatból nem derül ki. A kellő adózási gyakorlat nem releváns szempont a nyugtamegőrzési kötelezettség vonatkozásában, ezért annak felperes terhére értékelése nem okszerű. Ez a mérlegelési szempont akkor játszhat szerepet, ha valamely adózási gyakorlat vagy jogszabályértelmezés helyessége a vita tárgya. A régi Art. 172. § (20a) bekezdése úgy határozza meg a mulasztási bírság összegét, hogy annak kiszámítása során már automatikusan figyelembevételre kerül a hiányzó nyugták száma, ezért annak ismételt súlyosító körülményként figyelembevétele nem okszerű. Okszerűnek találta ugyanakkor a felperes javára értékelt körülmények (jogsértés csekély súlya, korábbi jogkövető adózói magatartás, a szankciók kiszabására első ízben került sor) értékelését, mert ezek a felperesi mulasztás szankcionálása szempontjából jelentőséggel bíró körülmények, melyekre a felperes ráhatással lehetett.

[10] Mivel okszerűtlen mérlegelési szempontok figyelembevételével határozta meg az adóhatóság a mulasztási bírság összegét, a mulasztás súlyához nem igazodó, nem arányos, eltúlzott mértékű bírságot szabott ki, megsértve ezzel az Art. 172. § (21) bekezdésében foglaltakat, lehetőséget látott a tényállás tisztázottságára tekintettel a bírság összegének megváltoztatására, amelyet a maximális bírságösszeg 2 ezrelékében határozott meg, figyelemmel arra, hogy a mulasztás csekély súlyú volt, az adózási érdeksérelem nem volt megállapítható és korábban jogkövető magatartást tanúsított a felperes.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[11] Az alperes felülvizsgálati kérelmében kérte a jogerős ítélet – a nyomdai úton előállított nyugta megőrzési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság összegét megváltoztató részében történő – hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság e körben új eljárásra és új határozat meghozatalára utasítását. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 346. § (5) bekezdését, a Kp. 85. § (5) bekezdését és 90. §-át. Jogsértő az elsőfokú bíróság ítélete, mivel az adóhatósági határozat indokolásából a mérlegelés folyamata, az egyes bizonyítékok értékelése, súlyozása megállapítható volt, okszerű és logikus mérlegelést tükrözött, megfelel a régi Art. 172. § (21) bekezdése szerinti szempontrendszernek.

[12] A mérlegelés tekintetében az elsőfokú ítélet jogszabálysértő, olyan körülményt rekesztett ki a felülmérlegelés során, amely a Kúria korábbi joggyakorlata szerint is mérvadónak tekintendő, másrészt nem volt arra tekintettel, hogy a jogalkotói szándék a védendő adózási érdek társadalmi jelentőségére is irányult. A kellő adózási gyakorlat értékelésből való kizárásával összefüggésben hangsúlyozta, hogy a magyar jogrendszer felelősségi szabályainak általános zsinórmértéke az általában elvárhatóság. A tőle elvárhatóság magatartási kritériumát csak a konkrét helyzetek törthetik meg tartalommal, néhány tipizálási csoport azonban megállapítható. Így nyilvánvalóan eltérően ítélendő meg egy szervezet, társaság és egy természetes személy esetén. Másik szempontja a tipizálásnak a képességbeli különbség, valamint a szakképzettség, de alacsonyabb az elvárás egy egyszerű tevékenységet egyedül folytató természetes személy esetében, mint egy több főt foglalkoztató kiterjedt tevékenységi körrel rendelkező vállalkozás esetében. Az adott helyzetek is eltérőek lehetnek egymástól, így a tevékenység megkezdésének időpontja, a költségvetési kapcsolatok, a vállalkozás forgalmának nagyságrendje stb.

[13] A mulasztási bírság esetében az Art. nevesíti a figyelembe veendő szempontokat. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.619/2019/8. számú ítélete indokolásának [33] pontjára. Szerinte az adózási gyakorlat nem szűkíthető le az elsőfokú bíróság által kifejtettek szerint, ez a szűkítő értelmezés nem helytálló. A mulasztási bírság kilátásba helyezésével a jogalkotó egy-egy adókötelezettség teljesítésének az elmulasztását rendelte szankcionálni. A maximálisan kiszabható összeghez képest kiszabott mulasztási bírság a mulasztás súlyához igazodott, szemben az elsőfokú ítéletben írtakkal nem volt eltúlzott mértékű. Az elsőfokú bíróság nem adott számot arról, hogy az alperes által meghatározott százaléktértek a mulasztási bírság kapcsán milyen okból tekinthető eltúlzottnak. A 2/2015. (XI.23.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) alapján mérlegelési jogkörben hozott határozat jogszerűen akkor változtatható meg, ha a jogsértés fennáll, de akár a jogalap tekintetében, akár a cselekmény súlyának értékelése körében eltérő tényállás állapítható meg, továbbá akkor is, ha a bíróság azt észleli, hogy a hatóság az egyedi ügy sajátosságait tévesen, logikátlanul, nem a súlyuknak megfelelően értékelte. Jelen esetben ezek egyike sem állapítható meg a jogerős adóhatósági határozatban.

[14] A felperes érdemi ellenkérelmében a felülvizsgálati kérelem elutasítását, az elsőfokú bíróság ítéletének hatályban való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[15] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[16] A jogerős ítélettel szemben a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján jogszabálysértésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése szerint a Kúria az ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, csatlakozó felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[17] A Kp. 85. § (5) bekezdése szerint mérlegelési jogkörben megvalósított közigazgatási cselekmény jogszerűsége körében a bíróság azt is vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e.

[18] A mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási cselekmény (aktus) törvényességi felülvizsgálat tárgya lehet, ez azonban nem biztosít a bíróságnak felülmérlegelést (felülmérlegelés tilalma). Felülmérlegelés alatt teljes körű, a törvényességi felülvizsgálat mellett célszerűségi szempontokat is felölelő felülvizsgálat értendő, amely mind a tények, mind az abból levonható jogi konzekvenciák tekintetében a bizonyítékok egészének, vagy bármelyikének ismételt értékelését jelenti a korábban már eljáró szerv döntésében foglaltakra tekintet nélkül.

[19] A bíróság a mérlegelési jogkörhöz kapcsolódóan kizárólag a Kp. 85. § (5) bekezdésében felsorolt szempontok alapján, erre irányuló kereseti kérelem esetén dönthet az ilyen hatósági döntés jogszerűségéről. A közigazgatási döntésben megnyilvánuló mérlegelés törvényességi felülvizsgálata és a közigazgatási mérlegelés meg nem engedett bírósági felülmérlegelésének elhatárolása leginkább úgy lehetséges, ha előbbi a Kp. 85. § (5) bekezdésében is nevesített okszerűség, utóbbit a célszerűség mércéjével jellemezzük. Míg a célszerűségi vizsgálat korlátlan lehetőséget ad egyik okszerű mérlegelésről egy másikra áttérni, addig a tisztán okszerűségi (törvényességi) vizsgálat esetén erre nincs lehetőség; a bíróság tehát nem dönthet azon az alapon, hogy létezik, vagy létezhet a közigazgatási szerv mérlegelésénél még okszerűbb mérlegelés is, mert utóbbi önmagában alkalmatlan annak logikailag belátható alátámasztására, hogy maga a közigazgatási mérlegelés is okszerűtlen [Kfv.35.619/2019/1. számú ítélet].

[20] A mérlegelési jogkörben hozott határozat csak abban az esetben jogszerű, ha – figyelembe véve a felülmérlegelés tilalmára vonatkozó hatásköri megfontolásokat – a Kp. 85. § (5) bekezdésében foglalt valamennyi feltételnek együttesen megfelel. Mindez függ a hatóság mérlegelési szabadságát meghatározó anyagi jog tartalmától, vagyis vizsgálni kell, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e. Másrészt a mérlegelés szempontjainak és okszerűségének a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatónak kell lennie. A bizonyítékok mérlegelésének, okszerűségének tehát ki kell tűnnie az iratokból, amely nem kizárólag annak leírásával egyenértékű, hogy a mérlegelést feltételező tényállás milyen bizonyítékokon alapul. Az okszerűség a jogszabályban meghatározott mérlegelési szempontok és a konkrét ügy – mérlegelési szempontokkal adekvát – tényállásának kapcsolatára vonatkozik.

[21] A bírói gyakorlat – összefüggésben a kereseti kérelemhez kötöttséggel a felperest terhelő bizonyítási kötelezettséggel, valamint a bírósági felülmérlegelés tilalmával – a kiszabott bírság eltúlzott mértékére vonatkozó érvelést önmagában a határozat jogsértő voltának megállapításához elégségesnek nem tekinti (Kfv.VI.37.607/2017/7.). A közigazgatási hatóság által elvégzett szankcionálás körében a bírság összegének felülmérlegelését a bíróság csak akkor végezheti el, ha az alperes mérlegelési tevékenysége jogszabálysértőnek minősül (KGD2017.51.).

[22] A régi Art. 172. § (20a) bekezdése szerint az adózó 1.000.000 Ft-ig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget. Amennyiben az adózó iratmegőrzési kötelezettségének a nyomdai úton előállított számla, nyugta megőrzésének elmulasztásával nem tesz eleget, függetlenül attól, hogy a számla, illetve nyugta felhasználása ténylegesen megtörtént-e, a kiszabható mulasztási bírság összege magánszemély esetén 200.000 Ft, más adózó esetében 500.000 Ft és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet.

[23] A régi Art. 172. § (21) bekezdése szerint a mulasztási bírság kiszabásánál – különös tekintettel a (4) és (5) bekezdésben meghatározott esetekre – az adóhatóság mérlegeli az eset összes körülményét, az adós jogellenes magatartásának (tevékenységének, vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérellemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi.

[24] A Kúria rámutat arra, hogy a tőle elvárhatóság zsinórmértéke megjelenik a mulasztási bírság kiszabásánál figyelembe vehető mérlegelési szempontok között. Annak megítélésakor, hogy az adózó az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el, az eset összes körülményének figyelembevétele szükséges. Helytállóan hivatkozott a felülvizsgálati kérelemben alperes arra e körben, hogy ilyen körülmények lehetnek a tevékenység megkezdésének időpontja, a költségvetési kapcsolatok, vagy a vállalkozás forgalmának

nagyságrendje, egy új jogintézmény bevezetése, egy hatályos szabályos jelentős módosítása, mint ahogy az adózó személyében rejlő körülmények is.

[25] Ezért az eset összes körülménye közé tartozik az is, hogy az adózó mikor alakult, milyen adózási gyakorlattal, adózói múlttal rendelkezik, mely tények figyelembevételére a bírósági gyakorlat is lehetőséget lát [Kfv.I.35.619/2019/8.]. Ezért jogszabálysértően szűkítette az elsőfokú bíróság a mérlegelési szempontok alkalmazhatósága körében az adózó adózási gyakorlatát kizárólag arra az esetre, ha valamely adózási gyakorlat vagy jogszabályi értelmezés helyessége a vita tárgya.

[26] Tévesen hivatkozott az elsőfokú bíróság arra, hogy a mulasztási bírság kiszámítása során már automatikusan figyelembevételre került a hiányzó nyugták száma, ezért annak ismételt súlyosító körülményként való figyelembevétele nem okszerű. A régi Art. 172. § (20a) bekezdése a mulasztási bírságnak a hiányzó számlák, illetve nyugták számának a meghatározott forint összeg szorzatával számított legmagasabb összegét határozza meg, ezzel jelölve ki a mérlegelés kereteit a bírság összegének meghatározásakor, nem pedig a konkrét bírságösszeg meghatározásánál kell valamely számítási automatizmussal figyelembe venni a hiányzó számlák, illetve nyugták számát. Ezért nem beszélhetünk kétszeres értékelésről a megőrzési kötelezettség elmulasztásával érintett nyugták tekintetében. A jogszabály által kijelölt keretek között okszerűen került értékelésre az érintett nyugták mennyisége, mivel a hiányzó nyugták száma is - a mulasztási bírság ezen típusánál - a mulasztás súlyát reprezentálja, a nyugták számát a régi Art pedig csak a kiszabható bírság maximumának meghatározásakor veszi figyelembe.

[27] A Kúria utal arra is, hogy a kiszabható 1.025.000.000 Ft bírság összeg helyett a 10.250.000 Ft-os mulasztási bírság összege tükrözi a figyelembe vett, az adózó javára értékelt körülmények nagy számát, nyomatékos súllyal történt figyelembevételét.

[28] A Kúria azt állapította meg ugyanakkor, hogy az elsőfokú bíróság a bírság összegének felülmérlegelését úgy végezte el, hogy az adóhatóság mérlegelési tevékenysége nem minősült jogszabálysértőnek, mivel nem követett el jogszabálysértést azáltal, hogy a felperes terhére értékelte az elsőfokú bíróság által kifogásolt két körülményt (kellő adózási gyakorlat, az érintett nyugták száma), ezen körülmények a töle elvárhatóság mértékével összefüggő és így figyelembe vehető szempontok.

[29] Ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján, a felülvizsgálattal érintett körben, vagyis a nyomdai úton előállított nyugtamegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság tekintetében, hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot e körben új eljárásra és új határozatot hozatalára utasította. A felülvizsgálattal érintett körben lefolytatandó új eljárásban az elsőfokú bíróság nem hagyhatja figyelmen kívül a Kúria által fentiekben kifejtett jogszabály-értelmezést.

A döntés elvi tartalma

[30] *A bíróság a közigazgatási hatóság által elvégzett szankcionálás körében a bírság összegének felülmérlegelését csak akkor végezheti el, ha a hatóság jogszabálysértően mérlegelt.*

Záró rész

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

[32] A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdésére tekintettel a felülvizsgálati perköltséget a Kp. 115. § (2) bekezdése, 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

Budapest, 2021. május 27.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Demjén Péter sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró