



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I. 35.151/2024/5.

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

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Figula Ildikó bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

A felperes: Felperes1.

(Cím2)

A felperes képviselője: dr. Szőke Ágnes Ügyvédi Iroda (ügyintéző: név

ügyvéd) (Cím3 földszint 1.)

Az alperes: Alperes1

(Cím1)

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

(Cím4)

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 33. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Budapest Környéki Törvényszék

16.K.700.929/2023/31. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 16. K. 700.929/2023/31. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A Kúria a felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 342.900 (háromszáznegyvenkettőezer-kilencszáz) forintban, az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 5.000 (ötezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes munkaerőkölcsönzéssel foglalkozó gazdasági társaság, akinél az adóhatóság 2018. évre vonatkozóan a szocho adókötelezettség helytálló megállapítása érdekében először jogkövetési, majd ezt követően utólagos adóellenőrzési vizsgálatot folytatott le. Ennek során az adóhatóság szocho adónemben a felperes terhére adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely adóhiány után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel.

A megállapítás alapját az képezte, hogy a felperes olyan személyek foglalkoztatása után számolt el adókedvezményt, akik ténylegesen nem tartoztak a törvény szerinti szakképzettséget nem igénylő munkakörben foglalkoztatott

munkavállalói körbe. Erről a felperes tudott, csalárd adózói magatartását az bizonyítja, hogy csak a saját nyilvántartásában és az adóhatóság felé benyújtott bevallásaiban kezelte FEOR 08-9. főcsoportba tartozó adókedvezményre jogosító munkakörként az érintett személyek munkakörét, a partnereivel történt elszámolás során pedig adókedvezmény nélkül számolt el.

[2] A felperes vitatta az alperesi megállapítások helyességét, a keresete folytán eljáró Budapest Környéki Törvényszék 16.K.701.020/2021/28. számú ítéletével az adóhiányt megállapító alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Rögzítette, hogy az adóhatóság az adókedvezményre való jogosultság hiányát nem a felperes által átadott, azt alátámasztó dokumentumok hiányára, hanem a jogkövetési vizsgálat során a kölcsönvevőktől beszerzett munkaügyi okmányokra alapozta, s ezekre hivatkozva kereste meg a KSH-t. Azzal egyetértett, hogy az egyes munkakörök FEOR szerinti besorolásának meghatározásában a KSH minősül szakmailag kompetens hatóságnak, így állásfoglalása döntő a felperes adókedvezményre való jogosultsága szempontjából. Ugyanakkor a felperes megalapozottan hivatkozott arra, hogy a KSH megkeresésre adott válasza alkalmatlan annak minden kétséget kizáró bizonyítására, hogy az adómegállapítással érintett munkavállalók munkaköre ténylegesen a FEOR 08-8-as főcsoportjába tartozott.

[3] A megismételt eljárásra előírta, hogy az adóhatóságnak az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 98. § (3) bekezdésére és az Air. 124. § (3)-(4) bekezdéseiben foglaltakra is kiterjedő, ismételt iratpótló végzést kell kibocsátania, melyben a felperest köteleznie minden egyes munkavállaló esetében a munkaköri besorolást megalapozó iratok, így különösen a munkaszerződések és a munkaköri leírások bemutatására. Álláspontja szerint ennek hiányában adókedvezmény a kölcsön adott munkavállalók után nem érvényesíthető. Ha a felperes az iratpótló végzésben foglaltaknak eleget tesz, de a munkavállalók FEOR szerinti besorolása azok alapján egyértelműen továbbra sem állapítható meg, szükséges a KSH ismételt megkeresése. A tényállás további tisztázása körében célszerű lehet a különböző munkakörökből munkavállalók személyes meghallgatása, a kölcsönbe vevők oldalán esetlegesen további vizsgálatok végzése, az elszámoló táblákban lévő eltérések okának további vizsgálata. Ha a megismételt eljárásban ismét adóhiányt állapítanak meg, úgy emelt összegű adóbírság csak akkor szabható ki, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a felperes szándékos adókijátszást valósított meg. Ezt önmagában az elszámoló táblákban lévő eltérés nem alapozza meg, csak abban az esetben, ha egyéb úton is bizonyítást nyer, hogy a felperesnek tudomása volt arról, hogy a partnerek a kölcsönbe adott munkavállalókat a FEOR 08-8 főcsoportjába tartozó munkakörben foglalkoztatták.

[4] Az így megindult új eljárásban az elsőfokú adóhatóság 2022. szeptember 09-én kelt végzésében felhívta a felperest, hogy 2022. október 04-én a bejelentett iratőrzési helyén mutassa be az adókedvezménnyel érintett valamennyi munkavállaló esetében a munkaköri besorolást megalapozó iratokat, különösen munkaszerződéseket, munkaköri leírásokat, munkavállalók részére adott tájékoztatókat, munkaviszonnal kapcsolatos igazolásokat, valamint a kedvezmény elszámolását tartalmazó munkavállalói havi bérelszámolásokat, bérkartonokat, a kölcsönvevő felé a munkaerőkölcsönzésről kibocsátott időszak elszámolásokat, továbbá a kapcsolódó dokumentumokat.

[5] A helyszíni szemléről felvett 2438779263 számú jegyzőkönyvben az elsőfokú adóhatóság dokumentálta, hogy a felperes által bemutatott iratokból 11 munkakör vonatkozásában 11 szűrőpróbaszerűen kiválasztott dolgozóra vonatkozóan okmányokat vettek át. Felperes kérésére rögzítették, hogy a társaság iratanyaga az ellenőrzést végzők által nem vitatottan rendezett, azonban a rendezési szempontok és az elvárt csoportosítások időigényesek a nagy létszám volumen és kapacitás miatt. Arra is utaltak, hogy a kedvezményeket számszakilag is tartalmazó dolgozókra vonatkozó bérjegyzékek jelen eljárás során nem kerültek bemutatásra idő hiányában, azok papír alapon a dolgozók számára átadásra kerültek, adózó elektronikus úton tárolja őket a Nexon bérprogram keretében. Az adózó nyilatkozott arról is, hogy szocho kedvezmény specifikus nyilvántartással nem rendelkezik, jelen vizsgálathoz azt el kell készítenie. Adózó ekkor nyilatkozott arról is, hogy 2022. október 28-ig próbálja a rendelkezésre bocsátani a szóban forgó okmányokat, kimutatásokat.

[6] Mindezekre tekintettel az elsőfokú adóhatóság 2022. október 06-án újabb iratpótló végzést bocsátott ki, melyben 2022. október 28-ig kötelezte a felperest valamennyi munkavállaló tekintetében a rendelkező részben felsorolt iratok bemutatására, továbbá tájékoztatta, hogy amennyiben nem teljesíti a felhívást, úgy az Air. 69. § (1) bekezdése alapján eljárási bírsággal sújtható.

[7] A felperes 2022. október 28-án benyújtott beadványában jelezte, hogy a több, mint 2 GB terjedelmű, és több, mint 1500 iratot tartalmazó dokumentációt kíván az ellenőrök rendelkezésére bocsátani, amit az erre a célra kialakított internetes felületen nem tud benyújtani. Az adóhatóság a technikai akadályt elhárította, majd a felperes 2022. november 21. és november 25-én további iratokat küldött be.

[8] Az elsőfokú adóhatóság továbbra is hiányosnak találta az iratbeküldést, ezért 2022. november 28-án ismételten felszólította a felperest, hogy a végzés kézbesítésétől számított 3 munkanapon belül az eredeti végzésben felsorolt iratokat bocsássa a rendelkezésére. A felperes 2022. december 16-án 6 db további mellékletet küldött be, mellyel egyidejűleg nyilatkozatot is tett. Ebben ismertette a bemutatandó iratok rendkívüli terjedelmét, az azzal járó nehézségeket és a jelentős munkaigényt, továbbá előadta, hogy álláspontja szerint a szükséges adatokat a 08. havi adó- és járulékbemutatók, illetve a személyenkénti összesítője, a 1808M nyomtatvány részletesen tartalmazza, ezért javasolta azok figyelembevételét. Ezen túlmenően utalt arra, hogy a kért iratok közül az elszámoló táblákkal az alapeljárásból is rendelkezik az elsőfokú adóhatóság, hiszen azt korábban beszerezték.

[9] A fenti előzményeket követően az elsőfokú adóhatóság a 2022. december 21. napján kiadmányozott 9502308211 számú végzésével a felperes terhére 150.000, Ft eljárási bírságot szabott ki, az ellenőrzés akadályozása miatt az Air. 69. § (3) bekezdésének d) pontja és (4) bekezdése alapján. A döntés jogalapjaként az Air. 8. § (1), 98. § (1)-(2) bekezdéseit, a 78. § (2) bekezdését, valamint az adóigazgatási eljárás részlet szabályairól szóló 465/2017.

(XII.28.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Vhr.) 80. § c) pontját jelölte meg. A bírság összegének meghatározása körében a felperes javára értékelte, hogy első alkalommal került sor vele szemben eljárás bírság kiszabására, viszont terhére értékelte, hogy több alkalommal lett eredménytelenül felhívva iratai bemutatására, ezzel az ellenőrzési folyamatot időben elhúzta, másrészt az akadályozott ellenőrzés típusa jelentős fajsúlyú, továbbá olyan új eljárásról szól, ahol a bírósági ítélet iránymutatásként fogalmazta meg az iratpótló végzés kibocsátását.

[10] A felperes fellebbezése folytán eljár alperes az elsőfokú végzést a 6429669793 számú végzésével az indokolás megváltoztatásával helyben hagyta. Az eljárási bírság jogalapja tekintetében egyetértett az elsőfokú adóhatósági állásponttal, ugyanakkor a bírság összegének meghatározása kapcsán az elsőfokú adóhatóság által kifejtett szempontokkal összefüggésben rámutatott, hogy nem a felperes magatartását, szándékosságát, vagy a rosszhiszeműséget kell vizsgálni, ugyanis az iratpótlási kötelezettség elmulasztását az Air. 69. §-a objektív módon az eljárás akadályozásának tekinti. Ebből adódóan a mulasztás tárgyi súlyát kell értékelni.

A kereset és a védírat

[11] A felperes keresetében, az alperesi végzés elsőfokú végzésre is kiterjedő megsemmisítését kérte. Egyrésztől hivatkozott arra, hogy az adóhatóság által megjelölt határidő abba az intervallumba esik, amely a munkaerő kölcsönzéssel foglalkozó felperes számára fokozott munkát igényel. Azt is jelezte, hogy 2018. évre körülbelül 1000 fő érintett a szociális hozzájárulási adókedvezmény és a felperesnek már csak egy fő munkaerő áll rendelkezésére, aki adminisztratív és munkaügyi tevékenységgel foglalkozik. A bekért iratmennyiség rendkívül nagy volumenű, és 4-5 munkanap alatt nem lehetséges teljesíteni annak kiválogatását, összerendezését.

[12] Utalt arra is, hogy a munkavállalók a kedvezmények igénybevételére nem jogosultak, így a részükre kibocsátott bérjegyzékek a szociális hozzájárulási adókedvezményt nem is tartalmazzák. Előadta, hogy a kölcsönvevővel kapcsolatos elszámoló táblákat már az alapeljárásban átadta. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság az iratok helyszíni megtekintésében nem volt akadályozva, csupán a revízió által igényelt csoportosítás hiányzott. Ennek teljesítésében az adóhatóság nem működött együtt, amellyel az Air. 5. §-ban foglalt méltányossági alapelvet is megsértette. Hivatkozott a 2022. október 4-én végzett helyszíni ellenőrzésről készült jegyzőkönyv tartalmára. Előadta, hogy azonos tárgykörben egy másik adóhatóság is ellenőrzést kezdett a felperesnél 2020. évre, melynek során további iratok benyújtására hívták fel, így a két ellenőrzés kapcsán 10.000 oldal iratot küldött meg már a felperes.

[13] A felperes 2022. november végéig 1002 munkavállalóra vonatkozó iratanyagot válogatott ki, alakított át elektronikus okirattá és rendezte azokat az elsőfokú adóhatóság által

megkívánt szempontok szerint, a felperes folyamatosan küldi iratait, így összesen már 14.000 oldalt küldött meg elektronikusan. Nézete szerint az alperesi döntés az Air. 129. § (3) bekezdésébe ütközik, miután az elsőfokú adóhatóság csak a bíróság által elrendelt új eljárásra okot adó körülményeket, illetve az ezzel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja, az Air. 129. § (4) bekezdése alapján és a bíróság ítéletének [45] bekezdése tartalmazza, hogy milyen iratok bekérésére jogosult az adóhatóság.

[14] Előadta, hogy az ellenőrzéssel érintett időszakban hatályos egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a továbbiakban: Szochó tv.) 454. § (1) bekezdés a) pontjának, (2) bekezdésének, illetve a 464. § (1) bekezdésének előírásai szerint, hogy ha az adóalany természetes személy foglalkoztatására tekintettel kedvezményt vagy támogatást vesz igénybe, az Art. rendelkezése szerinti bevallási kötelezettséget úgy kell teljesítenie, hogy a bevallás adataiból a kedvezmény, vagy támogatás jogcíme alapja és a kedvezmény, vagy támogatás összege személyenként megállapítható legyen. A Szochó tv. szerint a nyilvántartási kötelezettségnek ezzel szemben csak az adott hónapra vonatkozó kedvezmények alapját és összegét kell tartalmaznia, de nem jogcímenként és személyenként. Idézte az Air. 98. § (2) bekezdésének utolsó mondatát is, miszerint nem kötelezhető olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, melyet jogszabály nem ír elő. Ebből kifolyólag jogalap nélküli az alperes eljárási bírságot kiszabó döntése, a munkakör szakképzettséget nem igénylő jellege miatti szochó kedvezménnyel érintett munkavállalókról bevallási időszakonként a kedvezmény alapját és összegét tartalmazó bérjegyzék, valamint a külön nyilvántartás lista megküldésére nem köteles. A kölcsönnevő felé elkészített elszámoló táblák bemutatására vonatkozó kötelezettsége sem állt fenn, hiszen ez az alapeljárásban már rendelkezésre állt, kifejezetten a perben vitatott és elbírált tény volt a táblázatra alapított tényállás. A kötelezettség ismételt előírása megtorló jellegű és a tisztességes eljárásba ütközik. Erre vonatkozóan a korábbi ítéletében a bíróság már rámutatott arra, hogy a partnerekkel egyeztetett elszámoló tábla nem a felperes adózásához szükséges nyilvántartás, nem a felperes adókötelezettségeit közvetlenül alátámasztó irat.

[15] A felperes álláspontja szerint az eljárás során együttműködően járt el, míg az elsőfokú adóhatóság jogait visszaélészerűen, a tisztességes eljárás követelményébe ütköző módon gyakorolta. A felperes megítélése szerint az alperes határozata nem csak a jogalap, hanem a bírság mértéke tekintetében is jogszabálysértő, miután az a mérlegelés szempontjait nem tartalmazza.

[16] Az alperes védiratában a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság döntése

[17] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[18] Az Air. 8. § (1), az Art. 77. § (1), Air. 98. § (1) előírásaira hivatkozva rögzítette, hogy az ellenőrzött adózót egyrészt együttműködési kötelezettség terheli az ellenőrzés során, melyen belül külön nevesített kötelezettsége az ellenőrzéshez szükséges iratok rendelkezésre bocsátása az adóhatóság által kért formátumban és úgy rendezve, hogy azok alapján az adókedvezmény alapja, összege ellenőrzésre alkalmas legyen. Azt elismerte, hogy a kötelezettségnek korlátját jelenti az Air. 98. § (2) bekezdésének utolsó mondata, illetve a bíróság által elrendelt új eljárás alapján az Air. 129. § (3) bekezdése. Hivatkozott ugyanakkor a Vhr. 23. § (1) bekezdésében előírtakra és ennek alapján szerinte az Air. 69. § (1), illetőleg (3) bekezdésében foglalt tényállás megvalósult, így különösen az Air. 99. § (3) bekezdésére is figyelemmel, miután az adókedvezmény mentesség fennállásának igazolását az adózónak kell bizonyítania.

[19] A bíróság szerint a jelentős számú munkavállalót foglalkoztató munkaerő kölcsönzéssel foglalkozó felperesnek rendelkeznie kell olyan listával, kimutatással, amiből követhető, hogy az adókedvezmény mely munkavállalókat, milyen jövedelem után, milyen összegben érintette. Úgy vélte, hogy a felperesnek a korábbi ítélet letöltésétől kezdve tudomással kellett bírnia arról, hogy jelentős terjedelmű iratbemutatói kötelezettsége lesz.

[20] Hangsúlyozta továbbá, hogy a szocho kedvezmény megalapozottságának vizsgálatához szükséges iratok, adatok körének meghatározása alapvetően az ellenőrzést végző elsőfokú adóhatóság kompetenciájába tartozó kérdés, azt a vizsgált adózó nem bírálhatja felül. Elemezte a helyszíni szemléről készült jegyzőkönyvben foglaltakat és ennek alapján a felperes terhére értékelte, hogy a felperes vállalta az okmányok elektronikus úton történő rendelkezésre bocsátását, továbbá arról is nyilatkozott, hogy a Nexon bérprogrammal el tudja végezni az adóhatóság által kért kimutatásokat, szűréseket. Figyelembe vette a 16.K.702.260/2023. számú per anyagához a Nexon bérszámfejtő programmal kapcsolatban a programot forgalmazó gazdasági társaság tájékoztatását is, miszerint az elsőfokú adóhatóság által kért nyilvántartások a bérszámfejtő programból lekérhetők.

[21] Egyetértett ugyanakkor a felperessel abban, hogy a kölcsönvevő felé készített elszámoló táblákat az alapeljárás során az alperes már beszerezte, így ezek ismételt becsatolásának hiánya önmagában az eljárási bírság kiszabását nem alapozta meg. Figyelemmel azonban arra, hogy az eljárás akadályozása egyéb dokumentumok vonatkozásában a fent kifejtettek szerint megvalósult, e körülmény az alperes végzésnek megsemmisítését nem eredményezhette.

[22] A bírság mértéke vizsgálata kapcsán megállapította, hogy az indokolás nem kirívóan okszerűtlen, a Kp. 85. § (5) bekezdése által adott keretek megsértése nem volt megállapítható.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[23] A felperes felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását kérte. Felülvizsgálati kérelmében állította, hogy a felperes a szociális hozzájárulási kedvezmény jogalapjának bizonyítására előírt munkaköri besorolást megalapozó iratokat a bíróság kiszabását megelőzően az adóhatóság által kért rendszerezésben hiánytalanul rendelkezésre bocsátotta.

[24] A felperes álláspontja szerint a Szochó tv. 454. § (5) és 464 § (1) bekezdései a bérjegyzék tartalmára vonatkozólag nem írják elő, hogy azon fel kellene tüntetni a szakképzettséget nem igénylő munkakörben foglalkoztatottak utáni munkáltatót megillető szociális hozzájárulási adókedvezmény alapját és a kedvezményt, ezért a bérjegyzékek, bérkartonok bemutatása indokolatlan előírás az alperes részéről, ezzel összefüggésben az eljárási bíróság jogalapját sem képezheti ezen iratok hiánya, hiányos bemutatása.

[25] A felperes több alkalommal jelezte, hogy ezen kimutatás számonkérése jogszabályi előírás hiányában jogsértő. Következésképpen hivatkozott arra, hogy az M08-as bevallás tartalmazza munkavállalónként az igénybe vett kedvezmény alapját és mértékét. Az alperes által hivatkozott Art. 77. § (1) bekezdése és Vhr. 23. § (1) bekezdése nem lehet hivatkozási alap a lex specialis derogat legi generali elvből következően. Az Air. 98. § (2) bekezdésének utolsó mondata szerint az adózó nem kötelezhető olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyet a jogszabály nem ír elő. Ekként az adóhatóság sem szabhat ki az Air. 69. § (1) bekezdésére és (3) bekezdésének d) pontjára hivatkozással eljárási bírságot, olyan iratrendezi és iratpótlási kötelezettség elmulasztása miatt, melynek vezetésére a jogszabályi előírás hiányában nem kötelezhető.

[26] Ezen túlmenően az új eljárásra kötelező előírásból következően a szociális hozzájárulási kedvezmény összecszerűségi vizsgálata az elrendelt új eljárásnak tárgya nem lehet. Hivatkozott a Kp. 2. § (4) bekezdésére, melynek előírása szerint a bíróság a közigazgatási jogvitát a kereseti kérelem és a felek által előterjesztett kérelmek és a jognyilatkozatok keretei között bírálja el. Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság nem adott választ a Szochó törvényre történő hivatkozásaira, és ezzel összefüggésben nem vizsgálta az Air. 69. § (1) bekezdése, valamint (3) bekezdés d) pontjára alapított eljárási bírság kiszabását. Így különösen nem tért ki az ítélet indokolása, hogy a felperes vitatásával szemben a felülvizsgált közigazgatási határozatból kitűnik-e, hogy az alperes ténylegesen milyen iratok hiányára alapította az eljárási bírság kiszabását, ezen iratokat a felperes rendelkezésre bocsátotta-e a megismételt eljárás során, továbbá, hogy a bérjegyzéken a munkáltatót terhelő szociális hozzájárulási adóalap és adó szerepel-e, illetve azt fel kell-e tüntetni, valamint nem tért ki arra sem, hogy a felperes által hivatkozott és az alperes határozatában mellőzött jogszabályhelyekben foglalt rendelkezések az alperes határozatának jogszerűségére mennyiben hathatnak ki, illetve a felek jogszabály értelmezése közül melyiket tartja irányadónak és miért.

[27] Kifogásolta a bíróság ítélete indokolása [32] pontjában foglaltakat és ezzel kapcsolatban kifejtette, hogy az ebben levont „jogi következtetések jogszabályi alapját” a bíróság indokolásában nem jelölte meg. Nem tért ki arra sem, hogy ha, az adózó nem kötelezhető a jogszabály által elő nem írt nyilvántartás, összesítés készítésére, akkor a bíróság mégis a bírságolás jogalapját ezen kontextusban mennyiben és milyen jogszabályi alapon látja megalapozottnak. Ugyanígy hiányzik az elsőfokú bíróság indokolásából annak megjelölése, hogy a munkavállalók részére kiadott bérjegyzéken milyen jogszabály alapján kellett volna feltüntetnie a FEOR 08-9-es munkakörben foglalkoztatottak után járó, a munkáltatót megillető szociális hozzájárulási adókedvezmény alapját és összegét. Mindezekre figyelemmel az elsőfokú bíróságnak ezen megállapításai a Kp. 2. § (4), Kp. 85. § (1) és (5) bekezdésébe, továbbá a Pp. 346. § (5) bekezdésébe ütközése miatt jogszabálysértő. Vitatta azt is, hogy az Air. 129. § (3)-(4) bekezdéseire figyelemmel az adóhatóság felhívhatta-e egyáltalán a szociális adókedvezmény összecszerűségét igazoló dokumentumok bemutatására.

[28] Téves az elsőfokú bíróságnak a Vhr. 23. § (1) bekezdésének első mondatára történő hivatkozása, mert ezen általános rendelkezéssel szemben a kedvezményről rendelkező Szochotv. 464. § (1) bekezdése meghatározza, hogy az adó összegét a természetes személy részére kiállított igazoláson nem kell feltüntetni. Arról is rendelkezik, hogy ezen kedvezmény tekintetében milyen bevallási kötelezettség áll fenn az adózónak.

[29] Álláspontja szerint a bírság mértékének meghatározásakor is tévedett az elsőfokú bíróság, és azt sem vette figyelembe, hogy az alperes végzése az elsőfokú hatóság végzésének indokolását e körben megváltoztatja. Az elsőfokú bíróság ítélete ellentétes a Kp. 85. § (1), (5) bekezdéseiben, valamint a mérlegelési jogkör gyakorlására vonatkozó 1/2011. (V.09.) KK véleményben foglaltakkal is. Az a megállapítása, hogy az adóhatóságnak sem az adózó szándékosságát, sem a rosszhiszeműségét nem kell vizsgálnia, mérlegelni, mivel önmagában a mulasztás ténye megalapozza a bírság kiszabásának feltételeit, jogszabálysértő a bírság mértékének meghatározására vonatkozóan.

[30] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[31] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[32] Az Alaptörvény 25. cikke deklarálja a bíróság igazságszolgáltatási tevékenységét, melyet eljárási és anyagi jogi jogszabályok alkalmazásával végez. A közigazgatási perekre vonatkozó eljárási kódex: a Kp. 2. § (1)-(2) bekezdései szerint a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben - erre irányuló

megalapozott kérelem esetén - hatékony jogvédelmet biztosítson, mely jogvédelem keretében tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el a jogvitát. A Kp. 4. § kimondja, ha e törvény eltérően nem rendelkezik, a bíróság a közigazgatási jogvitát a kereseti kérelem, a felek által előterjesztett kérelmek és jognyilatkozatok keretei között bírálja el. A Kp. 85. (1) bekezdése alapján a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét a kereseti kérelem korlátai között vizsgálja.

[33] A jogorvoslat ténylegessége, illetve a hatékony bírói jogvédelem követelményével kapcsolatban az Alkotmánybíróság a 11/2019. (III.29.) döntésében kifejtette: „Eszerint minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis hogy a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát. A jogorvoslat ténylegességének követelménye, vagyis az, hogy a jogorvoslati fórum képes legyen a jogsérelem orvoslására, két elemet foglal magában: egyrészt, hogy a jogorvoslati fórumrendszer igénybevételét nem gátolják-e jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz teljes körűsége, illetve korlátozottsága. A hatékony bírói jogvédelem követelménye része a tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak. A jogi szabályozással szemben alkotmányos igény, hogy a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthessen. Önmagában a bírói út igénybevételének formális biztosítása ugyanis nem elegendő az eljárási garanciák teljesedéséhez, hiszen az alkotmányos szabályban előírt garanciák éppen azt a célt szolgálják, hogy azok megtartásával a bíróság a véglegesség igényével hozhasson érdemi döntést. A tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerét kielégítő hatékony bírói jogvédelem pedig attól függ, hogy az eljárási szabályok értelmében a bíróság mit vizsgálhat felül. A közigazgatási határozatok törvényessége bírósági ellenőrzésének szabályozásánál alkotmányos követelmény, hogy „a bíróság a perbe vitt jogokat és kötelezettségeket érdemben elbírálhassa. A közigazgatási döntési jogkört meghatározó szabálynak megfelelő szempontot vagy mércét kell tartalmaznia, amely alapján a döntés jogszerűségét a bíróság felülvizsgálhatja. A közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése tehát alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára.” [11-12.pontok] A Kúria erre figyelemmel azt vizsgálta meg, hogy az elsőfokú bíróság eljárása megfelelt-e Alkotmánybíróság által megfogalmazott alkotmányos követelménynek, vagyis érdemben bírálta-e el a közigazgatási jogvitát.

[34] A Kp. által szabályozott közigazgatási perben a felperes eljárási és anyagi jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a határozat bírósági felülvizsgálatát. A Kúria következetes joggyakorlata szerint a bíróság a közigazgatási perben nem teljes körű felülvizsgálatot végez, ezért nem hagyhatja figyelmen kívül, hogy a fél a közigazgatási határozat felülvizsgálatát milyen okból és milyen tartalommal kéri (Kfv.35.604/2014/7., Kfv.35.154/2020/5.), továbbá a Kp. 86. §-a alapján az ítélet indokolásából a kereset kimerítésének ki kell derülnie (Kfv.38.039/2021/6.).

[35] A felperes felülvizsgálati kérelmében a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4)-(5) bekezdései megsértését állította, sérelmezve, hogy az elsőfokú bíróság nem döntött valamennyi kereseti kérelmről, így különösen nem tért ki a Szochó tv.-re történő hivatkozásaira, ezzel összefüggésben nem értékelte, hogy az Air. 98. § (2) bekezdésének utolsó mondata alapján kötelezhető-e a felperes az adóhatóság által igényelt adatok nyújtására, figyelemmel a 1808M bevallás adataira is. Egyetért a Kúria azzal a felperesi

állásponttal, hogy az elsőfokú bíróság nem válaszolta meg a keresetében ezzel kapcsolatban felvetett jogi érveket, nem tisztázta azt sem, hogy milyen jogszabályi előírás alapján állt fenn a kötelezettsége az iratpótló végzés 2.-3. pontjában kért iratok bemutatására. Ennek elbírálása kapcsán nem volt tekintettel a korábbi döntésében a megismételt eljárásra adott utasításra, figyelmen kívül hagyva az Air. 129. § (3)-(4) bekezdésében írtakat is. Azt sem értékelte, hogy a felperes a bíróság kiszabását megelőzően több ezer oldal iratot csatolt, ennek ellenére az adóhatóság újabb végzésével megismételte a korábbi végzésében írt irat pótlásra vonatkozó felhívását, így nem követhető, hogy a felperesi iratcsatolás mennyiben tett eleget a korábbi felhívó végzésben foglaltaknak, mik azok az iratok, amelyeket az adóhatóság konkrétan hiányolt, vagy kizárólag a rendszerezés tényét hiányolta. Megjegyzi a Kúria, hogy a helyszíni szemlén az adóhatóság maga sem vitatta, hogy a felperes iratai rendezett voltak, így kérdéses, hogy az Air. 104. §-nak alkalmazása fennállt-e. Ezek tisztázása és megválaszolása nélkül nem megállapítható, hogy a bírágolás jogalapja fennállt-e.

[36] A Kúria hangsúlyozza továbbá, hogy az elsőfokú ítélet indokolása nem tartalmazza azt a jogi levezetést sem, amelyből a bíróság álláspontja a felperes által felhívott és alkalmazandó jogszabályok értelmezésével kapcsolatos. Nem adott arra választ, hogy a keresetben foglaltak mennyiben megalapozottak, a jogerős határozat rendelkezései a kereset tükrében jogszabálysértőek-e, avagy felperes hivatkozásai megalapozatlanok.

[37] Nem osztja azonban a Kúria azt a felperesi álláspontot, hogy az adóhatóság a szociális adókedvezmény összezszerősége tekintetében nem volt jogosult vizsgálatot folytatni. A korábbi eljárás ennek az adókedvezménynek a jogszerű igénybevételét vizsgálta, mely magába foglalta a jogalapot és az igénybe vett kedvezmény összegét is, tehát az új eljárás nem csupán a jogalap kérdésére korlátozódott. Ilyen tartalmú megszorítást az elsőfokú bíróság jogerős döntése nem tartalmazott.

[38] A Kúria feladata a felülvizsgálati eljárásban a jogerős ítélet jogszerűségének megítélése, így nem foglalhat elsőként állást a felperes által előterjesztett kereset jogszerűségéről. A Kúria nem a kereset ismételt elbírálását végzi, hanem azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálynak. Érdemi döntést abban az esetben hozhat, ha a jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból a bíróság – jogszabályi rendelkezésekkel és az általa megállapított tényekkel alátámasztott, okszerű jogi érvelésével bemutatott – jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[39] Rámutat a Kúria arra is, hogy az elsőfokú bíróság helytelenül értelmezte és ezért tévesen alkalmazta a Vhr. 23. § (1) bekezdésében előírtakat. A jogszabályhely alapján nem követelhető meg a szociális hozzájárulási adókedvezmény munkabérgjegyzéken való feltüntetése, hiszen az nem a munkavállalót terhelő adókötelezettség, illetve nem őt megillető kedvezmény. Nem vizsgálta az elsőfokú bíróság a fenti rendelkezés előírásait a felperes által hivatkozott Szochó tv. 464. § (1) bekezdésében összefüggésben, így elmaradt a két jogszabályhely összevetése és az abból levonható jogi következtetés kifejtése.

[40] A bírságmérték megállapításakor a hatóság mérlegelési jogkörben jár el, ekként speciális szabályként alkalmazandó a Kp. 85. § (5) bekezdése, mely szerint 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. Hangsúlyozza a Kúria azt, hogy a bírság mértékének meghatározásakor nem lehet irányadó az, hogy a felperes milyen adatok szolgáltatását, táblázatok elkészítését vállalta, illetve milyen adatok nyerhetők ki a Nexonbér programból, ha azok átadása a jogvita érdemi elbírálásához szükséges, illetve azok bemutatását, elkészítését jogszabály nem írja elő.

[41] Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróságnak az ítélet rendelkezését akként kell megindokolni, hogy abból megállapítható legyen, a bíróság a keresetet teljeskörűen elbírálta, azaz az ítéletnek az előterjesztett kereset minden egyes részére kell tartalmaznia rendelkezést és indokolást. (Kfv. V. 35.239/2017/7.) Ennek során figyelemmel kell lennie a kúriai végzés [35-36] pontjában írt szempontokra.

A döntés elvi tartalma

[42] Az ítéletnek az előterjesztett kereset minden egyes részére kell tartalmaznia rendelkezést és indokolást.

Záró rész

[43] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. §-ának (2) bekezdése alapján alkalmazandó Kp. 107. §-ának (1) bekezdése szerinti kérelem hiányára, és mert maga sem látta szükségét tárgyalás tartásának, tárgyaláson kívül bírálta el.

[44] A felperes költségjegyzéken számította fel az ügyvédi munkadíjból álló perköltségét, annak összegét 903.542, - Ft-ban kérte megállapítani. A felszámított összeget a Kúria az elvégzett ügyvédi munkával arányba nem állónak értékelte, mindösszesen 6 óra ügyvédi munkaórát tartott indokoltnak. Ennek során tekintettel volt arra, hogy elszámolt munkaórák többsége nem a felülvizsgálati kérelem összeállításával összefüggésben, hanem még az elsőfokú eljárás kapcsán merülhetett fel, hiszen a felperesi képviselő már az elsőfokú eljárás során eljárta a felperes képviseletében, így a felülvizsgálati kérelem elkészítésekor az irányadó jogi előírásokkal és joggyakorlattal tisztában volt, azok külön kutatást nem igényeltek.

[45] Az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségét a Kúria a felszámított összeggel egyezően állapította meg, mivel a felszámítás a jogszabályoknak megfelelő és arányos volt.

[46] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 110. § (3) bekezdése alapján a felülvizsgálati eljárásban felmerült költséget csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[47] A végzés elleni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. október 10.

Dr. Hajnal Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Heinemann Csilla s.k.

előadó bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

bíró

Dr. Figula Ildikó s.k.

bíró

Dr. Tóth Kincső s.k.

bíró