



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.026/2022/8.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke
Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró
Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Dr. Villányi-Kollár Márta ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Rafai Andrea kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Budapest Környéki Törvényszék 2021. október 21. napján kelt 9.K.701.021/2021/5. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 9.K.701.021/2021/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – felhívásra – 70.000 (azaz hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) adóellenőrei a felperesnél 2020. november 24. napján nyugta- és számlaadási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére irányuló vizsgálat keretében telefonon 11 óra 15 perckor két adag levest rendeltek a cím4 szám alatti címre. A kiszállítás 12 óra 42 perckor megtörtént, ekkor az adóellenőrök a megrendelt ételért 1.830 Ft-ot készpénzben kifizettek a kiszállítást végző alkalmazott részére, aki a vásárlás ellenértékéről rendelési összesítőt, valamint kézi nyugtát adott át. Ezt követően az ellenőrök bemutatkoztak, majd az ellenőrzés a felperes által üzemeltetett vendéglátó egységben, cím5 szám alatt folytatódott.

[2] A felperes a vendéglátóhelyen pénztárgéppel rendelkezett, valamint 2020. július 1-től gépi számlázóprogramot használt. A pénztárgépnapló az ellenőrzés napjára bejegyzést nem tartalmazott. Az ellenőrök az ellenőrzésről jegyzőkönyvet vettek fel, melyet a felperes alkalmazottja vett át.

[3] Az elsőfokú adóhatóság 2020. december 23. napján kelt 6870036089 számú határozatában a felperest a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban előírt kötelezettsége megszegése miatt 100.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte, továbbá elrendelte a cím5 szám alatt található vendéglátó egység lezárását 12 nyitvatartási napra.

[4] Az elsőfokú adóhatóság a bírság mértékének meghatározásánál figyelembe vette, hogy a felperes megbízható minősítésű, a javára értékelhető egyéb körülményt nem tárt fel. A terhére értékelte, hogy tevékenységét 2013. május 30. napján kezdte meg, így kellő adózási gyakorlattal rendelkezett, mégis több éve hatályos jogszabályt hagyott figyelmen kívül. Megállapította, hogy a mulasztás huzamosabb ideje fennáll, a felperessel szemben 3 éven belül 4 mulasztást állapítottak meg.

[5] A fellebbezés folytán eljáró alperes 6450384207 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot - eltérő indokolással - helybenhagyta.

[6] Döntését a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel

rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról szóló 48/2013. (XII. 15.) NGM rendelet (a továbbiakban NGM r.) 1. § (1) és (2) bekezdéseire, az 1. számú melléklet *b*) pontjára, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 234. § *b*) pontjára, 155. § (1) bekezdésére, 237. § (1) bekezdés *a*) – *c*) pontjaira, 245. § (1) bekezdés *d*) pontjára, (2), (8) bekezdéseire alapította.

[7] Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság helyesen állapította meg, hogy a felperes kizárólag pénztárgéppel teljesíthette volna a nyugtaadási kötelezettségét az általa folytatott vendéglátási tevékenysége során. A rendelkezésre álló bizonyítékok szerint azonban kézi nyugtát használt, majd a nap végén fizetési típusonként egy összegben üttötte be a pénztárgépbe a bevételt, melyet az adóhatósági adatbázisban (OBI) rögzített adatok is alátámasztottak.

[8] Az elsőfokú adóhatóság a felperes által korábban elkövetett mulasztások miatt helytállóan rögzítette, hogy az adózói gyakorlata nem megfelelő, mert nyugtaadási kötelezettség elmulasztása miatt 2018. július 17-én a 4109441167 számú határozatban a bírság kiszabás mellőzésével; 2019. március 28-án a 4932964392 számú határozatban bírság kiszabás mellőzésével; 2020. november 17-én az 5274008795 számú határozatban 150.000 Ft mulasztási bírság kiszabása mellett állapították meg a jogsértését. Az elsőfokú adóhatóság a bírság összegét is jogszerűen határozta meg a maximálisan kiszabható 500.000 Ft-os bírságmérték 20%-ában. **Kifejtette, hogy a mulasztás első alkalommal történő elkövetése miatti mulasztási bírság kiszabásánál a lezárás alkalmazhatóságának vizsgálatakor a meghatározott szempontokat kell, hogy mérlegelje, annak ismétlődésekor azonban már mérlegelésre nincs lehetőség, így amennyiben mulasztási bírságot szab ki a hatóság, a lezárás elrendelésétől eltekinteni nem lehet.**

A keresetlevél és a védírat

[9] A felperes keresetében a másodfokú határozat megváltoztatását kérte a vendéglátó helyiség lezárásának mellőzésével, a mulasztási bírság összegét nem vitatta.

[10] Jogszabálysértésként hivatkozott az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 5. §-ára, a méltányos eljárás elvének megsértésére, az Art. 237. §-ára és 245. § (8) bekezdésére. Álláspontja szerint az adóhatóság tévesen értékelte terhére a 2019. március 7. napján folytatott ellenőrzés eredményeként meghozott határozatban foglaltakat, téves és iratellenes azon határozati megállapítás is, hogy jogszabályellenes gyakorlata huzamosabb ideje fennáll, mivel a 2019. március 7. napján folytatott ellenőrzés eredményeként meghozott döntés nem hasonlít jelen ügyben feltárt tényálláshoz, így nincs huzamosabb ideje fennálló jogszabályellenes gyakorlata. Figyelemmel kell lenni arra is, ebben az ügyben az adóhatóság az NGM r. 48. §-ának a megsértése kapcsán megállapította, hogy a mulasztás súlya csekély.

[11] Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem vizsgálta az alapul szolgáló tényállást, a szankció alkalmazásakor a bevételt eltitkoló magatartás pedig kizárható. Annak értékelése továbbá nem mellőzhető, hogy a fellebbezés benyújtásakor intézkedett 5 db mobil pénztárgép beszerzéséről, melynek üzembe helyezése 2020. december 30. napján megtörtént.

[12] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok fenntartása mellett. Hangsúlyozta, hogy az Art. 245. § (8) bekezdésére figyelemmel kizárólag az első mulasztás elkövetésekor lehet alkalmazni az Art. 237. § (1) bekezdésében foglaltakat. Rögzítette, hogy 2018. július 17-én a 4109441167 számú határozatban, majd 2019. március 28-án a 4932964392 számú határozatban az online pénztárgép nem megfelelő használata miatt a mulasztás megállapításra került, de bírság kiszabása nélkül. Mindezekre tekintettel az Art. 245. § (8) bekezdése alapján az Art. 237. § (1) bekezdésében foglaltakat nem lehetett figyelembe venni, az üzlet lezárását el kellett rendelni, mérlegelésre nem volt lehetőség, mert mulasztási bírságot szabott ki.

Az elsőfokú ítélet

[13] Az elsőfokú bíróság ítéletével a keresetet elutasította.

[14] Indokolásában a másodfokú határozattal egyezően tényként rögzítette, hogy 2018. július 17. napján, majd 2019. március 28-én kelt határozataiban az adóhatóság az online pénztárgép nem megfelelő használata miatt a felperes mulasztását - bírság kiszabása és üzletlezárás szankció nélkül - megállapította. Az NGM r. 1. § (1) bekezdésének 1. számú melléklet *b)* pontjából, továbbá az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 166. § (2) bekezdéséből levezette, hogy a felperes kizárólag pénztárgéppel teljesíthette volna nyugtaadási kötelezettségét, a kézi nyugta kibocsátása nem volt jogszerű.

[15] Az Art. 245. § (8) bekezdése alapján rámutatott arra, hogy az üzlet lezárás elrendelésénél kizárólag az első mulasztás elkövetésekor lehet alkalmazni az Art. 237. § (1) bekezdésében foglaltakat. Nincs annak jelentősége, hogy a korábbi mulasztásoknál sem mulasztási bírság, sem üzletzárás szankció nem került megállapításra. Téves az a felperesi hivatkozás, hogy a korábban elkövetett mulasztások kapcsán vizsgálni kell az alapul szolgáló tényállást is. Az Art. 245. § (1) bekezdés *d)* pontjának és (8) bekezdésének rendelkezései alapján kizárólag az a körülmény bír érdemi jelentőséggel, hogy a felperes korábban követett-e el mulasztást a pénztárgép kötelező használatával és üzemeltetésével kapcsolatosan, illetve a mulasztás okán született-e végleges döntés, amely joghatást eredményez. Az üzlet lezárás szankció alkalmazása szempontjából annak sincs érdemi jelentősége, hogy bevétel eltitkolás történt-e vagy sem. Nem volt a felperes javára értékelhető az a körülmény, hogy 2020. december 30-án 5 db mobilpénztárgépet helyezett üzembe, mivel az a mulasztás megállapítását követően történt.

A döntés befogadása

[16] A Kúria 2022. február 3. napján kelt Kfv.VI.35.026/2022/4. számú végzésével a felperes felülvizsgálati kérelmét a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 118. § (1) bekezdés *a)* pont *aa)* alpontjának alkalmazásával befogadta.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[17] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérve annak a hatályon kívül helyezését és az eljáró bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását. Jogszabálysértésként hivatkozott az Art. 245. § (1), (2), (8) bekezdéseire. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a tényállást helytállóan állapította meg, azonban abból helytelen jogi következtetésre jutott.

[18] Hangsúlyozta, az Art. 237. § (2), (3) bekezdései az elsődleges mérlegelési szempontrendszer tartalmazzák, ennek megfelelően a 3 éven belüli mulasztások körülményeinek okszerű mérlegelése alapján az adóhatóság a bírság kiszabását mellőzte. A következő fokozat az az esetkör, amikor az adóhatóság mulasztási bírság kiszabása mellett dönt, melyet jelen ügyben alkalmazott, ez az Art. 245. § (1) bekezdése szerint azt fogja eredményezni, hogy mulasztási bírság kiszabása mellett az adóhatóság lezárhatja az üzletet. Csak ezt követi a harmadik fokozat, amikor a mulasztási bírság kiszabása mellett alkalmazható 12 napi lezárás következik be - az ismételt előfordulás mellett - és annak nem mérlegelhető következménye az Art. 245. § (2) bekezdésének alkalmazása, azaz a lezárás időtartamának 30, majd minden további esetben 60 nyitvatartási napban meghatározása.

[19] Jogszabálysértő az elsőfokú bíróság azon jogalkalmazása, mely az első alkalommal kiszabott mulasztási bírság mellett azt deklarálja, hogy a 12 nyilvántartási napra lezárás nem az alperesi mérlegelési esetkörbe tartozik. A jogszabályhelyek külön-külön és együttes értelmezése is világos, a rendszer a fokozatosság elvén halad, nem megengedhető az ezzel ellentétes joggyakorlat, amit a közigazgatási bíróság eseti döntésével támogat. Az ítélet [18]-[22] bekezdéseiben foglalt jogi érvelés ezért jogszabálysértő.

[20] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Utalt a Kúria Kfv.I.35.374/2019. és a Kfv.I.35.378/2019. számú döntéseire, melyekben megállapította, hogy az Art. 245. § (1) és (8) bekezdései értelmében a törvényalkotó csupán az első alkalommal elkövetett mulasztás esetére tette lehetővé az adóhatósági mérlegelést, a továbbiakra már nem.

[21] Jelen ügy szempontjából annak van jelentősége, hogy korábban a felperes a 4109441167 és a 4932964392 számú ügyekben bizonyítottan mulasztást követett el. Az a tény, hogy az elkövetett mulasztások után az elsőfokú adóhatóság a mulasztási bírság kiszabásától eltekintett, nem jelenti azt, hogy azok anulálódának. A felperes a mulasztásokat elkövette, csupán a jogkövetkezmény: a mulasztási bírság kiszabása alól mentesült, de a végleges döntéssel zárult ügyeket követően felmerült joghatások alól, mint például az ismételt mulasztás tényének 3 éven belüli megállapíthatósága, nem mentesülhet abban az esetben, ha újból jogsértést követ el. A felperes ismételten megszegte az NGM r.-ben előírt kötelezettségét, melynek következményeként mulasztási bírság került kiszabásra, így az Art. 245. § (1) bekezdés d) pontja is alkalmazandó azzal, hogy az Art. 245. § (2) és (8) bekezdéseiben foglaltakra figyelemmel kell lenni.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[23] A Kúria a jogerős ítéletet a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 115 § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a döntést a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján kell meghozni.

[24] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes által sem vitatott tényállás alapján az irányadó jogszabályok alkalmazásával jogszerű döntést hozott, a jogerős ítélet rendelkezésével és jogi indokolásával egyetért, a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal összefüggésben az alábbiakat emeli ki.

[25] A felperes keresetlevelében és felülvizsgálati kérelmében is az üzletlezárás vonatkozásában az alperes mérlegelési jogköre gyakorlásának hiányát, és ebből következően a kötelezően elrendelt üzletlezárás jogszerűtlenségét állította.

[26] Az ismételt mulasztáshoz kapcsolódó üzletlezárás kérdéséről a Kúria már több esetben döntött (Kfv.I.35.374/2019/4.; Kfv.I.35.378/2019/4.; Kfv.I.35.572/2019/7. és Kfv.I.35.076/2020/5.), melyeket jelen ügyben is irányadónak tekint, attól eltérni nem kíván.

[27] A jogvita elbírálása során a Kúria figyelemmel volt az Alaptörvény 28. cikkében foglaltakra, mely szerint a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve annak megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.

[28] A Kúria korábbi eseti döntéseiben rögzítettek szerint az üzletlezárás nem új keletű, nem az új Art.-ben megjelenő szankciófajta, már a korábban hatályos adózás rendjéről szóló 2006. évi XCII. törvényben (régí Art.) is szabályozásra került, a régi és az új Art. szövege egymástól nem tér el.

[29] Az Art. 245. § (1) bekezdés *d)* pontja szerint az adóhatóság mulasztási bírság kiszabása mellett az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget 12 nyilvántartási napra lezárhatja, ha az adózó a pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos jogszabályban meghatározott kötelezettségét megszegte. A (2) bekezdés alapján az (1) bekezdésben meghatározott mulasztás ismételt előfordulása esetén a lezárás időtartama 30, majd minden további esetben 60 nyilvántartási nap. Az ismétlődésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatóak, ha két egymást követő ugyanolyan mulasztás között 3 év telt el. A (8) bekezdés értelmében a mulasztás első alkalommal történő elkövetése miatti lezárás alkalmazhatóságának vizsgálatakor az állami adó és vámhatóság a mulasztási bírság kiszabásánál meghatározott szempontokat mérlegeli.

[30] Az üzletlezárásra a mérlegelés lehetőségét a 2012. január 1-jei módosítás iktatta be, melyet a mulasztás első alkalommal történő elkövetése esetén rendelt alkalmazni, a további

esetekben már nem. Az új rendelkezést beiktató 2011. évi CLVI. törvény 351. § (3) bekezdéséhez tartozó indokolás szerint: „A gyakorlatban problémát okoz, hogy mi minősül az intézkedés mellőzését megalapozó, a településen lezárandó üzlet üzletkörébe eső helyi szükségletnek, így a módosítás megteremti a mérlegelés lehetőségét és meghatározza szempontjait is az üzletlezárás első alkalommal történő alkalmazása esetén.” Abban az esetben, ha az adódó az első alkalommal történő szankcionálást követően továbbra sem tartja be a rá vonatkozó előírásokat, akkor a szankció súlyosabb lesz, az adóhatóság mérlegelési mozgástere is szűkebbé válik vagy hiányzik. Nem helytálló az a felperesi értelmezés, hogy az Art. 245. § (8) bekezdése az ismétlődő szabályszegések esetére is tartalmazná az adóhatóság mérlegelési kötelezettségét.

[31] Az elsőfokú bíróság által helytállóan feltárt tényállásból megállapítható, hogy 2018. július 17. napján, majd 2019. március 28. napján kelt határozataiban az adóhatóság online pénztárgép nem megfelelő használata miatt a felperesi mulasztást már megállapította, ebből következően jelen perrel érintett esetben a mulasztás már nem tekinthető első alkalommal elkövetett mulasztásnak. Az a körülmény, hogy az adóhatóság a korábbi esetekben mulasztási bírságot nem szabott ki nem jelenti azt, hogy a mulasztást meg nem történnie kellene tekinteni. Téves azon felperesi jogszabály értelmezés, mely csupán az első alkalommal kiszabott mulasztási bírság mellett deklarálná a hatóság mérlegelési kötelezettségét. Az Art. 245. § (8) bekezdésében a jogalkotó kifejezett szabályozással a mulasztás első alkalommal történő elkövetéséhez rendeli a mérlegelést, azaz a mulasztás első alkalommal történő elkövetése független attól, hogy annak megállapításakor történt-e jogkövetkezményként bírság kiszabás vagy sem.

[32] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az Art. 245. § (1), (2) és (8) bekezdéseinek összevetéséből levont jogkövetkeztetése megfelel az Alaptörvény 28. cikke szerinti jogértelmezésnek, a vitatott jogszabályi rendelkezések értelmezése helytálló volt.

[33] Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság érdemben helyes ítéletét a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[34] *Az üzletlezárás intézkedés alkalmazásakor az első mulasztás esetén áll fenn az adóhatóság mérlegelési kötelezettsége.*

Záró rész

[35] Az alperes perköltségének megfizetésére a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján a felperes köteles. A Kúria a felülvizsgálati perköltség összegét a Pp. 82. § (1), (3) bekezdései, valamint a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 2. § (1) bekezdése alapján az alperes által felszámított összeggel egyezően állapította meg.

[36] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 62. § (1) bekezdés *h)* pontjában biztosított tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt, az Itv. 39. § (3) bekezdés *d)* pontjában és 50. § (1) bekezdésében meghatározott mértékű felülvizsgálati eljárási illetéket a Pp. 102. § (1) bekezdése alapján a felperes köteles megfizetni.

[37] Az ítélet elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § *d)* pontja zárja ki.

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

Budapest, 2022. május 5.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró
bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk.

A kiadmány hitelül:
tisztviselő

...