

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.748/2015/5.szám

A Kúria a dr. Balla Szilárd Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Balla Szilárd irodavezető ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Kecskeméti Mária jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja alperes ellen, adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. május 14. napján kelt 12.K.27.069/2014/18. számú ítélete ellen az alperes által 19. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

ítéletet:

A Kúria a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.069/2014/18. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a támadott adóbírságra és késedelmi pótléokra vonatkozó részében hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét e körben is elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 25.000 (huszonötezer) felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 331.500 (háromszázharmincegyezer-öt száz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

Az elsőfokú adóhatóság felperesnél 2009. és 2010. évek tekintetében innovációs járulék adónemre kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. Az elsőfokú adóhatóság feltárta, hogy a K. Alapítványtól 2009-ben beszerzett kutatási jelentés, valamint az E. Alapítványtól 2010-ben beszerzett kutatási jelentés nem minősül kutatás-fejlesztésnek, figyelemmel a kutatási és innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény (a továbbiakban: Kia. tv.) 4. § (1)-(3), 12. § a-e) pontjaira, illetve a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatalának (a továbbiakban: SZTNH) szakvéleményére. Ennek tükrében a felperes jogellenesen csökkentette az innovációs járulék összegét a vizsgált években.

Az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére 7.096.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, valamint 2.129.000 Ft adóbírságot és

1.186.000 Ft késedelmi pótlékot állapított meg.

Az elsőfokú adóhatóság az adóbírság kiszabása során az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 170. § (1) bekezdése, valamint 171. § (1) bekezdése alkalmazásával az eset összes körülményeit – így különösen az adóhiány keletkezését, a felperes jogellenes magatartásának súlyát, gyakoriságát – mérlegelve arra a megállapításra jutott, hogy 30%-os mértékű adóbírság kiszabása indokolt. Az adóbírság további mérséklésére, illetve kiszabásának mellőzésére nem látott lehetőséget, mivel a felperes annak keletkezését nagyobb fokú gondosság mellett elkerülhette volna, illetve a felperes szakképzett könyvelővel rendelkezik. A vonatkozó jogszabályi rendelkezések egyértelműen szabályozottak. A felperes nem járt el körültekintően, hiszen észlelnie kellett volna, hogy a kutatási jelentésben már meglévő ismeretek leírása valósult meg, nincs benne semmilyen új elmélet, eljárás. Az adóhatóság a felperes javára értékelte, hogy hasonló mulasztás miatt korábban nem volt szankcionálva, és a felperes törekedett a tanulmány hasznosítására.

Az elsőfokú adóhatóság a késedelmi pótlék tekintetében kivételes méltányosságra okot adó körülményt nem állapított meg, ennek megfelelően a pótlékfizetés kezdő napjaként az Art. 165. § (1) bekezdésében lefektetett általános szabályt alkalmazta, azaz az esedékesség napjától számolta fel a késedelmi pótlékot.

Alperes az elsőfokú határozatot a 3521311477. számú határozatával helybenhagyta azzal, hogy az elsőfokú adóhatóság helyesen járt el a 30%-os bírságmérték alkalmazásánál, a felperes javára és terhére értékelhető körülményeket egyaránt figyelembe vette. Az alperes a jogorvoslati eljárás során kivételes méltányosságra okot adó körülményt nem észlelt, így az adóbírság csökkentését nem talált indokoltnak. Megjegyezte továbbá azt, hogy a bírság kiszabásakor az adóhatóságnak nem áll módjában figyelembe venni, hogy a felperes jóhiszeműen alkalmazta-e az innovációs járulék csökkentésének lehetőségét, hiszen az adózó felelős a csökkentés jogszerűségéért.

Felperes elsődleges kereseti kérelme az alperesi határozat – elsőfokú határozatra is kiterjedő – megváltoztatására és a terhére megállapított adókülönbözet, adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék törlésére irányult. Másodlagosan kérte, hogy a bíróság az alperesi határozatot – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – akként változtassa meg, hogy a kiszabott adóbírságot és késedelmi pótlékot törölje, amennyiben pedig erre nem lát lehetőséget, úgy mérsékelje. A harmadlagos kereseti kérelme az alperesi határozat – elsőfokú határozatra is kiterjedő – hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezésére irányult.

A felperes egyfelől vitatta azt, hogy a vonatkozó kutatási jelentések költségével jogellenesen csökkentette az innovációs

járulékot, másfelől sérelmezte az adóbírság alkalmazott mértékét és a késedelmi pótlék általános szabályok szerint felszámított összegét. Előadása szerint vele szemben nem alkalmazhatók a jogkövetkezmények, mert a gondos és körültekintő magatartás követelményét teljesítette.

Az adóbírság tekintetében jogszabálysértőnek tartotta a határozat azon megállapítását, hogy az adóhatóság nem mérlegelhette azt a körülményt, hogy a felperes tudta, vagy tudhatta-e, hogy a tanulmányt más részére is értékesítették-e már. Álláspontja szerint az adóhatóság ezen megállapítása sértette az Art. 171. § (1) bekezdését és az Art. 97. § (6) bekezdését, mert az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló körülményeket is köteles feltárni. Kifogásolta az adóhatóság azon megállapítását is, hogy a felperes nagyobb fokú gondosság mellett elkerülhette volna az adóhiány keletkezését, illetve hogy az adózó szakképzett könyvelővel rendelkezik.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a per főtárgya tekintetében elutasította. A felperes a perben - az elsőfokú bíróság bizonyítási teherrel kapcsolatos tájékoztatása ellenére - elmulasztotta bizonyítani, hogy a beszerzett kutatási jelentések olyan kutatás-fejlesztési tevékenységnek minősülnek, amelyekre alapítható az innovációs járulék csökkentése. A felperes csak az egyik jelentéssel kapcsolatban tett indítványt igazságügyi szakértő kirendelésére, amit később visszavont. Az elsőfokú bíróság a bizonyítatlanságot felperes terhére értékelte.

Az elsőfokú bíróság helyt adott felperes keresetének a jogkövetkezmények tekintetében. Az alperesi határozatot az adóbírság és a késedelmi pótlék vonatkozásában hatályon kívül helyezte és e körben az alperest új eljárásra kötelezte. Az ítélet érvelése szerint ahhoz, hogy az Art. 170. § (1) bekezdésében fő szabályként meghatározott 50%-nál alacsonyabb mértékben szabja ki az adóhatóság az adóbírságot, két törvényi feltétel együttes bekövetkezése szükséges: egyrészt a kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása, másrészt, hogy a körülményekből megállapíthatóan az adózó, vagy intézkedő képviselője, megbízottja igazoltan az adott helyzetben tőle elvárható körültekintéssel járt el. E két konjunktív feltétel egyikének hiányában az adóbírság mérséklésére, mellőzésére nem kerülhet sor.

Amennyiben tehát az elsőfokú adóhatóság 30%-os bírságszintet látott alkalmazhatónak, úgy a felperes javára kellett értékelnie, hogy a felperes intézkedő képviselője, megbízottja igazoltan az adott helyzetben tőle elvárható körültekintéssel járt el, és egyidejűleg a felperes javára kellett értékelnie a kivételes méltánylást érdemlő körülményeket is. Mindezek után értelmezhetetlen az elsőfokú adóhatóság azon megállapítása, hogy a felperes az adóhiányt nagyobb fokú gondosság mellett elkerülhette volna,

illetve hogy a késedelmi pótlék tekintetében kivételes méltányosságra okot adó körülményt nem állapított meg.

Megalapozott volt a felperes azon hivatkozása is, hogy a mérlegelés körébe vont azon körülmények, hogy a felperes szakképzett könyvelővel rendelkezik, illetve hogy a vonatkozó jogszabályi rendelkezések egyértelműen szabályozottak, érdemben nem lehettek befolyással a jelen ügy kimenetelére és az adóbírság kiszabására, azokat jogszerűen nem lehetett volna a mérlegelés körébe vonni.

Az elsőfokú bíróság a fentiekből azt a következtetést vonta le, hogy jogszabálysértő az alperesi határozat abban a körben, hogy az adózó javára értékelt körülmények felsorakoztatása után leszögezi, hogy az adóbírság kiszabása során kivételes méltánylást érdemlő körülményt nem talált. A bizonyítékok értékelésének okszerűsége és ezeknek az alperesi határozatban való megjelenítése nem állapítható meg.

A jogerős elsőfokú ítélettel szemben az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet azzal, hogy az a késedelmi pótlék és az adóbírság tekintetében sérti az Art. 165. §-át, 170. § (1) bekezdését, 171. § (1) bekezdését. Az adóbírsággal kapcsolatban utal a Kúria Kfv.I.35.173/2014/7. számú ítéletére, hogy az Art. 171. § (1) bekezdése nem konjunktív feltételként határozza meg a kellő körülményt magatartást és a kivételes méltánylást érdemlő körülmény fennállását.

Az elsőfokú adóhatóság a „felperes az adóhiányt nagyobb fokú gondosság mellett elkerülhette volna” körülményt annak érdekében vizsgálta, hogy az adóbírság további mérséklése, illetve kiszabásának mellőzése lehetséges-e. Alperes szerint jogszerű volt azon körülmények mérlegelése, miszerint felperes szakképzett könyvelővel rendelkezik, illetve hogy a vonatkozó jogszabályi rendelkezések egyértelműen szabályozottak.

Utalt arra, hogy nincs olyan jogszabályi rendelkezés, amely előírná, hogy amennyiben az adóhatóság az adóbírságot mérsékli, a késedelmi pótlék tekintetében is kivételes méltányosságra okot adó körülményt kell megállapítania, az adóbírság mérséklése és a késedelmi pótlék tekintetében gyakorolt méltányosság egymástól független.

Az alperesi határozat - szemben a jogerős ítéletben írtakkal - azt rögzítette, hogy a csökkentett bírságszint alkalmazásakor az elsőfokú adóhatóság helyesen járt el és a kiszabott bírság további csökkentése nem indokolt, az alperesi határozat adózó javára értékelt további körülményeket nem sorakoztatott fel.

Az elsőfokú adóhatóság a késedelmi pótlék tekintetében kivételes méltányosságra okot adó körülményt nem állapított meg, így

figyelembe nem vehető körülményeket sem vonhatott a mérlegelés körébe. Az alperesi határozat az elsőfokú határozatot helybenhagyta, a késedelmi pótlékkal kapcsolatban osztotta az elsőfokú adóhatóság álláspontját.

Felperes nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet, írásbeli felhívás ellenére sem kérte tárgyalás megtartását.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272. § (2) bekezdés, 275. § (2) bekezdés, BH 2002.490., KGD 2002.262.). A per fő tárgya - az innovációs járulék csökkentésének jogszerűsége - tekintetében a felek nem nyújtottak be felülvizsgálati, illetve csatlakozó felülvizsgálati kérelmet, ezért azt a Kúria sem vizsgálta.

A Kúria abból indult ki, hogy az alperes az adóbírságról és a késedelmi pótlékról mérlegelés alapján határozott. A Pp. 339/B. §-a szerint a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat akkor tekintendő jogszerűnek, ha a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartotta, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.

A Kúria rögzíti, hogy az adóbírság mérséklése és a késedelmi pótlékfelszámítás kezdő napjának esedékességet követő időpontra való elhalasztása nincs egymással összekapcsolva az Art. rendelkezései szerint. Éppen ellenkezőleg: az Art. 171. § (3) bekezdése úgy szól, hogy az adóbírság megállapítása nem érinti a késedelmi pótlékfizetési kötelezettséget.

A két jogkövetkezmény elkülönítését a Kúria állandó gyakorlata azzal magyarázza, hogy a késedelmi pótlék és az adóbírság között van két lényegi különbség, amelyet a mérlegelésről szóló döntés felülvizsgálata során is figyelembe kell venni. Az egyik az, hogy míg a késedelmi pótlék az adó késedelmes megfizetésének jogkövetkezménye, addig az adóbírság az adóhiány szankciója. A másik az, hogy míg az adóbírság represszív szankció, addig a késedelmi pótlék reparatív. Utóbbi tehát a megsértett jogrendet állítja objektíve helyre a tekintetben, hogy az adózó ne csak a meg nem fizetett adót (adókülönbözetet), hanem annak kvázi a kamatait is fizesse be a költségvetésbe. A költségvetés és az adózó közti elszámolás ezáltal - az adókülönbözet és a késedelmi pótlék megfizetésével - kerül egyensúlyi helyzetbe. Az esedékességet követően fizető adózó a költségvetést megillető forrásokat ily módon nem tudja kamat nélkül jogosulatlanul használni. Az adóbírság az előzőekre halmozódik visszatartás céljából. [Kúria

Az előbbiekre figyelemmel a Kúria jogkövetkezményenként külön-külön vizsgálta, hogy az alperes által előterjesztett felülvizsgálati kérelem megalapozott-e.

A Kúria a késedelmi pótlékkal kapcsolatban megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság nem tárt fel e jogkövetkezménnyel összefüggésben kivételes méltányosságra okot adó körülményt, ezért a pótlék felszámításának kezdő napjaként az innovációs járulék esedékességét vette alapul. Az alperes határozata nem változtatott a számításon. Az elsőfokú és az alperesi határozatból kiderül, hogy az adóhatóság felperes állítólagos gondos és körültekintő magatartását nem vonta abba a körbe, amely megalapozhatná a kivételes méltánylásra okot adó körülmény megállapítását. A Kúria rögzíti, hogy ez a megközelítés önmagában nem tekinthető jogszerűtlennek, tekintettel a késedelmi pótlék fenti jellemzőire.

A Kúria megjegyzi, hogy a felperes a keresetlevélben azon túl, hogy gondos és körültekintő magatartására általánosságban hivatkozott, semmivel sem támasztotta alá azt, hogy javára olyan körülmény állna fenn, amely méltányosságból indokolná a kezdő nap későbbre történő halasztását. A késedelmi pótlékhoz kötődő mérlegelés okszerűsége okán nem támasztható az adóhatósággal szemben az a követelmény, hogy a megítélése szerint mérlegelés körébe nem tartozó szubjektív körülményeket is vonja a mérlegelés körébe. Hangsúlyozandó, hogy az Art. 165. § (3) bekezdése nem tartalmazza azt és nem is utal arra, hogy a kezdő nap meghatározása során az adózótól elvárható magatartás - így például a jóhiszeműség - a vizsgálandó szempontok egyike lenne. Szemben tehát az adóbírság mérséklésével, amely esetében az adózó magatartása kettős rendszerben kerül értékelésre, a késedelmi pótlék kezdő napjánál a „tőle elvárhatóság” nem jelenik meg. Ez azt fejezi ki, hogy a késedelmi pótlék objektív jellegű szankció, amint arra a Kúria fentebb utalt.

A Kúria az adóbírsággal kapcsolatban megállapította, hogy az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte az alperes határozatát, abból kiragadta a következő mondatot: „A jogorvoslati eljárásom során kivételes méltányosságra okot adó körülményt nem észleltem, így az adóbírság csökkentését nem találtam indokoltnak.” A Kúria rögzíti, hogy az alperes határozatának valamely mondatát nem lehet leválasztani azoktól, amelyekhez szorosan kapcsolódik. Az előbbi mondat értelme a szövegkörnyezetre és arra az összefüggésre tekintettel, hogy alperes az elsőfokú határozat tartalmára utalt, az, hogy alperes nem tárt fel olyan további körülményt, amely az adóbírság magasabb mérséklését indokolta volna. E tekintetben tehát a Kúria egyetért a felülvizsgálati kérelemben kifejtett érveléssel.

A Kúria ugyanakkor hangsúlyozza, hogy az alperes felülvizsgálati kérelme tévesen tartalmazza azt, hogy az Art. 171. § (1) bekezdése

nem konjunktív feltételként határozza meg a kellő körülmekintő magatartást és a kivételes méltánylást érdemlő körülmény fennállását. Ennek alátámasztása érdekében az alperes helytelenül hivatkozik a Kúria egyik döntésére. [Kfv.I.35.173/2014/7.] Ebben a határozatban ugyanis az áll, hogy „az adóhatósági határozatokban az adózói magatartás kettős rendszerben kerül értékelésre: egyrészt az adójogi tényállás megvalósítása kapcsán, másrészt egyes jogkövetkezmények körében. Az Art. 171. § (1) bekezdése az adóhiány keletkezésének körülményeiből indul ki, amikor az adózótól elvárható körülmekintés vizsgálatát írja elő, de egyúttal az eset összes körülményének figyelembe vételét is megkívánja. Ez utóbbi kapcsán nyílik lehetőség az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyának, gyakoriságának értékelésére. Téves a felülvizsgálati kérelem azon megközelítése, amely kizárólag az Art. 171. § első fordulát tekintti irányadónak, kellő körülmekintés hiányában teljes mértékben figyelmen kívül hagyja a törvény hely második fordulát.”

A fentiekből az következik, hogy az adóbírság mérséklésének kettő törvényi feltétele van, amelyekre helyesen mutatott rá az elsőfokú bíróság: a kivételes méltánylást érdemlő körülmény és a kellő körülmekintő magatartás. Az alperes határozata tehát nem azért jogszerű, mert kivételes méltánylást érdemlő körülmény hiányában is helybenhagyhatta volna a 30%-os bírságmértéket, hanem azért jogszerű, mert az elsőfokú határozathoz képest további kivételes méltánylást érdemlő körülmény hiányában hagyta azt helyben.

A Kúria megállapította azt is, hogy tévesen jutott az elsőfokú bíróság arra a következtetésre, hogy a mérlegelés körébe vont azon körülmények, melyek szerint a felperes szakképzett könyvelővel rendelkezik, illetve hogy a vonatkozó jogszabályi rendelkezések egyértelműen szabályozottak, érdemben nem lehettek befolyással jelen ügy kimenetelére és az adóbírság kiszabására, azokat jogszerűen nem lehetett volna a mérlegelés körébe vonni.

A Kúria ugyanis osztja a felülvizsgálati kérelemben előadottakat a szakképzett könyvelő és az egyértelmű szabályozás tekintetében. Ezzel összefüggésben rá kell mutatni arra, hogy az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét figyelembe kell venni az Art. 171. § (1) bekezdése alapján. Ezek közé tartozik többek között az, hogy az adózó milyen felkészültségű szakember segítségével tesz eleget könyvvézetési kötelezettségének, hiszen a könyvvézetés szoros összefüggésben áll az adójogi szabályozással. Az alapul szolgáló adójogi rendelkezések változatlanlansága vagy éppen gyakori módosítása szintén egy olyan szempont, amely értékelendő az adóbírság mértékének megállapítása során.

A fentiek alapján a Kúria arra a következtetésre jutott, hogy

alperes felülvizsgálati kérelme alapos, tekintettel arra, hogy a késedelmi pótlék kezdő időpontja és az adóbírság csökkentett mértéke körében nincsen logikai ellentmondás az alperes határozatában, valamint a bizonyítékok értékelésének okszerűsége és ezeknek az alperesi határozatban való megjelenítése kimutatható.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az adóbírság és a késedelmi pótlék vonatkozásában hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét e tekintetben is elutasította.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni. A Kúria a felülvizsgálati eljárási illeték alapjának a késedelmi pótlék és az adóbírság összegét tekintette, amelyekre alkalmazta az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése szerinti 10%-os felülvizsgálati illetékmértéket.

, 2016. február 25.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró