

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.III.35.751/2015/5.

A tanács tagjai: . Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Kiss Árpád Lajos bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: ... ügyvezető

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: 5.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. szeptember 2-án kelt 22.K.31.690/2015/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.K.31.690/2015/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000.- (százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 315.000.- (háromszáztizenötezer) forint kereseti és 525.000.- (ötszázhuszonötezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az ... Kft. „v.a.” (a továbbiakban: Kft.) 2013. május 13-ától végelszámolás alatt áll, végelszámolója a felperes.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a Kft.-nél hivatalból indult adóigazgatási eljárás eredményeként meghozott határozatában a felperes, mint a Kft. végelszámolója terhére 21 adóbevallás benyújtásának elmulasztása miatt összesen 5.250.000.- forint mulasztási bírságot szabott ki és kötelezte a Kft.-t ezen összeg megfizetésére.
- [3] Az indokolás szerint a Kft. képviselőjét ellátó felperes a bevallásokat nem nyújtotta be az adóhatósághoz, ezért vele szemben mulasztási bírságot kellett kiszabni. Ennek megállapítása során a javára értékelte, hogy a felperes hasonló mulasztás miatt három éven belül nem volt szankcionálva, terhére vette figyelembe, miszerint a felperes több mint egy éve működik, így megfelelő adózási gyakorlattal rendelkezik. Ezért az irányadó jogszabályok kellő szintű ismerete és azok alkalmazása a társaságtól fokozottan elvárható. Az összes körülményt figyelembe véve a hatóság a mulasztási bírság összegét bevallásonként, a törvényben meghatározott 500.000.- forintos a maximum értékhez képest annak felében 250.000.- forintban határozta meg.
- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2015. február 2-án kelt 2928981720. számú határozatában az elsőfokú határozatot megváltoztatta oly módon, hogy a mulasztási bírság megfizetésére a felperest kötelezte. Az indokolásban kifejtette, a végelszámolás kezdő időpontját követően a Kft.-re vonatkozó bevallások benyújtására a felperes, mint végelszámoló kötelezett, melynek nem tett eleget. Ezért az elsőfokú hatóság jogszerűen szabott mulasztási bírságot a felperes terhére, melynek megfizetésére szintén a felperes köteles.
- [5] Az alperes hangsúlyozta, az elsőfokú adóhatóság a bírság kiszabása során a bevallások benyújtásának elmulasztása vonatkozásában elkövetett jogsértések körében bevallásonként megvizsgálta mulasztás körülményeit. Megfelelően rögzítette a súlyosító és enyhítő körülményeket, az összecszerűség meghatározásakor a fokozatosság elvét betartotta. Megállapította, a bevallások elmulasztása önmagában a súlyos mulasztások közé tartozik, melynek szankcionálásánál az elsőfokú hatóság értelem szerűen nem tudja értékelni azt, hogy az elmulasztott bevallások nullás adattartalmúak lennének. Ezért ez a tény a bírság kiszabása tekintetében nem bír jelentőséggel.

A kereseti kérelem és ellenkérelem

- [6] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát, elsődlegesen vitatva a kiszabott mulasztási bírság összecszerűségét.

Az elsőfokú ítélet

- [7] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében az alperes

határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte. Az indokolásban felhívta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 172. § (1) bekezdése c) pontját, (21) bekezdését, a közigazgatási hatóság eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1. § (1), (2) bekezdését, 4. § (1) bekezdését és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339. § (1) bekezdését, valamint 339/B. §-át.

- [8] Hangsúlyozta, az adóhatóság a tényállás- tisztázási kötelezettségének eleget tett, a felperes nem jelölte meg, hogy az alperes milyen tényállási elemet ne tárt volna fel eljárása során.
- [9] A bíróság nem osztotta azt a felperesi érvelést, mely szerint az adóhatóságnak bevallásonként kellett volna a mulasztási bírságot megállapítania. Ezzel szemben az egységes bírságkiszabás megfelelt a célszerűség és költséghatékonyság követelményének.
- [10] A bíróság nem fogadta el a felperesnek a Ket. alapelveire történő hivatkozását, mivel ez önmagában nem támasztja alá a támadott alperesi határozat jogszabálysértő voltát. Rögzítette, az adott tényállásra vonatkozó tételes jogszabályi rendelkezésekre vetítve kell vizsgálni a felperesi kifogásokat.
- [11] Érvelése szerint, az adóhatóságnak elsődlegesen az Art. 172. § (21) bekezdése szerint kell eljárnia, e körben mérlegelnie szükséges az eset összes körülményét, valamint az érdeksérelemmel arányos bírságot kell kiszabnia.
- [12] Rámutatott, az adóhatóság eljárása során nem értékelt minden körülményt, illetőleg az általa megállapított mérlegelési szempontok alapján sem vont le jogszerű következtetést. Nem indokolta kellőképpen, hogy a felperessel szemben miért alkalmazta a bírság középértékét, figyelemmel a fokozatosság elvére. Az alperesi határozat nem felel meg maradéktalanul a Pp. 339/B. §-ában foglaltaknak. Az Art. 172. § (21) bekezdésére tekintettel mérlegelendő körülmények lehetnek például a jogsértéssel okozott hátrány, annak visszafordíthatósága, a jogsértéssel érintettek körének nagysága, a jogsértő állapot időtartama, a jogsértést elkövető együttműködő magatartása, illetve gazdasági súlya. A szükségesség és arányosság követelményének mindig érvényesülnie kell.
- [13] A bíróság kiemelte, az alperes nem vette figyelembe a bírságolás célját, a jogsértéssel elkövetett érdeksérelem mértékét, a jogsértéssel okozott hátrányt, valamint a fokozatosság és arányosságát követelményét.
- [14] Az új eljárásra előírta, a mulasztási bírság összegét bevallásonként kell ismételten megállapítania a hatóságnak az ítéletben foglaltakra figyelemmel, melynek során értékelni kell az eset összes körülményét. A bírság összege bevallásonként nem érheti el a középértéket, mivel ennél alacsonyabb összegű bírság kiszabása indokolt.
- [15] A bíróság utalt arra, hogy az adóhatóság a felperessel szemben több határozatban szabott ki hasonló tényállás mellett mulasztási

bírságot. A határozatokkal szemben előterjesztett keresetlevelek részben elkéstek, ezért azokat a bíróság jogerősen, idézés kibocsátás nélkül elutasította. Az összességében kiemelkedően magas összegű mulasztási bírság a felperes működésére végletes hatással lehet, márpedig a bírságolás célja nem lehet az adóalany teljes ellehetetlenítése.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt.
- [17] Okfejtése szerint a jogerős ítélet sérti az Art. 172. § (21) bekezdésében és a Pp. 339/B. §-ában foglaltakat.
- [18] Hangsúlyozta, az Art. 172. § (21) bekezdésében meghatározott mérlegelési szempontok betartásával járt el az adóhatóság a bírság kiszabása során, elmulasztott bevallásonként külön – külön vizsgálta a mulasztással összefüggő körülményeket és az elkövetett mulasztás súlyát, gyakoriságát. Az elmulasztott bevallás tartalma a bírság mértékének meghatározásakor nem lehet mérlegelési szempont. A fentiekkel ellentétes bírósági megállapítások nem megalapozottak.
- [19] Az alperes rámutatott, tévesen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság okszerűtlenül alkalmazott középértéket a bírság összegének megállapításakor. Mivel az adózó javára és terhére azonos számú és súlyú enyhítő, súlyosító körülmény került meghatározásra, ezért az 50%-os bírságmérték alkalmazása indokolt és megalapozott.
- [20] Nem értékelhető a felperes javára az, hogy több társaság vonatkozásában is elmulasztotta a bevallások benyújtását. A bírság mértékének meghatározásakor a hatóságnak a felperes gazdasági helyzetét és a kiszabásra kerülő bírság mértékének erre gyakorolt hatását nem kell mérlegelnie. Ezeket a szempontokat a jogalkotó külön eljárás keretében rendeli értékelni az Art. 133. és 134. §-aiban.
- [21] Az alperes nem osztotta a jogerős ítélet azon megállapítását, mely szerint a mulasztással közvetlenül össze nem függő körülményeket is értékelni kell, mivel az Art. 172. § (21) bekezdése ezzel ellentétes rendelkezést tartalmaz.
- [22] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [23] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.
- [24] A Pp. 272. § (1) bekezdése és a Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a

rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül. A Pp. 274. § (1) bekezdése értelmében a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve, ha a felek bármelyike tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson történő elbírálását szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, illetve annak szükségessége nem merült fel, így a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

- [25] A felperes által sem vitatottan a társaság bevallási kötelezettségét a végelszámolás alatt álló Kft. tekintetében 21 adóbevallás vonatkozásában elmulasztotta, így vele szemben a mulasztási bírság kiszabásának jogalapja az Art. 172. § (7) bekezdése alapján fennállt.
- [26] Az Art. 172. § (21) bekezdése értelmében a mulasztási bírság kiszabásánál - különös tekintettel a (4) és (5) bekezdésben meghatározott esetekre - az adóhatóság mérlegeli az eset össze körülményét, az adózó 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 körületekkel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi. A Pp. 339/B. §-a szerint 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 bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.
- [27] A 2/2015. (XI.23.) KMK vélemény rögzíti, mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálatának célja - a közigazgatási perek általános céljával összhangban - a határozat törvényességének elbírálása. Amennyiben a jogszabály a mérlegelési tevékenységhez feltételeket határoz meg, a hatósági határozat törvényességének alapja ezek vizsgálata. Téves, vagy az ügy érdemével össze nem függő mérlegelési szempont alkalmazása esetén a mérlegelés jogsértőnek minősülhet.
- [28] Az Art. 172. § (1) bekezdése a felperessel, mint gazdasági társasággal szemben kiszabható mulasztási bírság maximális összegét 500.000.- forintban határozza meg, míg a 172. § (21) bekezdése megjelöli azokat a mérlegelési szempontokat, melyeket a hatóság köteles figyelembe venni a bírság kiszabásánál. Ezek közül „az eset összes körülménye” általános szempont, a további vizsgálandó szempontok konkrétak.
- [29] A Kúria álláspontja szerint a felperes, mint mulasztási bírsággal sújtott cég anyagi helyzete az összecszerűség megállapítása tekintetében - az elsőfokú bíróság érvelésével szemben - nem bír jelentőséggel. Az alperes helyesen utalt arra, hogy a fizetésre kötelezett anyagi viszonyainak értékelése a fizetési halasztás,

részletfizetés engedélyezése és adómérséklés iránt indult eljárásokban szükséges, ez a perbeli körben nem releváns.

- [30] A felülvizsgálati bíróság rámutat, az adóhatóság a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartatta, az első- és másodfokú határozatból a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak és a mérlegelés okszerű. Az alperes - a jogerős ítéletben írtakkal szemben - eljárása során a vonatkozó releváns körülményeket értékelte, azokból megfelelő következtetést vont le. Kellőképpen indokolta, hogy a felperessel szemben miért a bíróság középértékét alkalmazta, betartotta az arányosság és fokozatosság elvét.
- [31] A Kúria szerint a felperest, mint végelszámolót a bevételek benyújtása körében is fokozott felelősség terheli, melynek - csak a végelszámolás alatt álló társaság tekintetében - 21 alkalommal nem tett eleget. Önmagában az a tény, hogy az elmulasztott bevételek nullás adattartalmúak nem szolgálhat a felperes mentségére, nem minősül enyhítő körülménnyel.
- [32] Az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, illetve hatáskörén túlterjeszkedve jogsértő módon felülmérlegelte, az alperesi határozatban foglaltakat, egyebekben mellett olyan tényeket, körülményeket vonna mérlegelése körébe, amelyek a perbeli esetben jelentőséggel nem bírhatnak. Ezzel sérült a Pp. 206. § (1) bekezdése a Pp. 339/B. §-a és az Art. 172. § (21) bekezdése.
- [33] A Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

Záró rész

- [34] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson kívül bírálta el.
- [35] A pereszes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdésére figyelemmel köteles az alperes részére együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget megfizetni.
- [36] A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperes köteles megfizetni felhívásra az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43. § (3) bekezdése, 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján.
- [37] Az ítélet ellen a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontjára tekintettel nincs helye felülvizsgálatnak.

Budapest, 2016. május 4.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Kiss Árpád Lajos s.k. bíró

A kiadmány hitelével:

tisztviselő