

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.608/2016/4. szám

A tanács tagjai: Hajnal Péter a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Képviselője: Réti Antal és Társa Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Szűcs László ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Képviselője: dr. Nagy Gabriella jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 6. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.993/2016/5.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.993/2016/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 250.000 (kétszázötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 170.700 (százhetvenezer-hétszáz) forint kereseti és 284.500 (kétszáznyolcvannégyezer-ötszáz) 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 felperes a gyógyszer ismertetési tevékenységet folytató általa foglalkoztatott négy személyt szabadságuk idejére a gyógyszerismertető nyilvántartásból kijelentett és a kijelentés időszakára vonatkozóan (2011. július és 2011. augusztus hó) ezen személyek után nem tett eleget befizetési kötelezettségének. Az adóhatóság 2010. október és 2011. szeptember hónapokra vonatkozóan

a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le és többek között gyógyszer ismertetési tevékenység utáni befizetés kapcsán 2.845.000 forint adóhiányt állapított meg, mely után 283.000 adóbírságot szabott ki és 456.000 forint késedelmi pótlékot számított fel. Döntését azzal indokolta, hogy a négy személy tekintetében a felperes jogszerűtlenül nem fizette meg e kötelezettségek összegét. Álláspontja az volt, hogy a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (a továbbiakban: Gyftv.) 36. § (4) bekezdésében, 38/A. §-ában foglaltak alapján szabadság időtartamára a felperesnek mentessége nem állt fenn, így befizetési kötelezettségének jogszerűtlenül nem tett eleget. Azzal, hogy a felperes a munkavállalóit szabadságuk idejére kijelentette, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1. § (7), és 2. § (1) bekezdéseiben foglaltakat szegte meg.

A kereset és ellenkérelem

- [2] A felperes keresetében vitatta az alperesi értelmezés helyességét és a Gyftv. 13. § (1), 37. § (4) és 13/A. § (1) bekezdéseiben foglaltak alapján állította, hogy fizetési kötelezettség kizárólag a nyilvántartásba vett ismertető személy tevékenysége után terheli. Nem csupán a nyilvántartásba vételnek van meghatározó szerepe, hanem annak is, hogy a végzett tevékenység után terheli fizetési kötelezettség. Az illető személyek szabadságuk alatt gyógyszer ismertetési tevékenységet nem végeznek, így fizetési kötelezettség sem terheli a felperest. Ennek alátámasztására nem csak a jogi szabályozás logikájára hivatkozott, hanem Alkotmánybírósági határozatokra és a GYEMSZI/OGYI kiadott véleményére is. Rögzítette, hogy a Gyftv. 38/A. §-a csak az automatikus jellegű mentesítéseket tartalmazza, azonban annak taxatív jellege nem zárja ki, hogy ezen túlmenően a munkáltató a kijelentett munkavállalói után ne mentesülne fizetési kötelezettsége alól. Később arra is utalt, hogy az alperes nem igazolta, hogy a Gyftv. 38/A. § taxatív jellegű lenne. Azzal is érvelt, hogy a Gyftv. 38/A. § e) és f) pontjai szerinti esetekben a tevékenység végzése esetén a fizetési kötelezettség annak ellenére fennáll, hogy azok mentesként kerültek felsorolásra, melyből az a következtetés vonható le, hogy a tényleges tevékenység után áll fenn csak fizetési kötelezettség.
- [3] Az alperes határozata indokait fenntartva a kereset elutasítását indítványozta, fenntartva azt az álláspontját, hogy a Gyftv. 38/A. § taxatív felsorolást tartalmaz a mentesség eseteiről, a felperesi kiterjesztő értelmezés téves.

Az elsőfokú ítélet

- [4] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta. Hangsúlyozta, hogy jogkérdésben kellett állást foglalnia, arról kellett döntenie, hogy a felperes befizetési kötelezettsége a gyógyszerismertetést végző személyek konkrét tevékenységén alapul-e, vagy az alperesi álláspontnak megfelelően a munkavállalói jogviszony alapozza meg a felperes fizetési kötelezettségét.
- [5] A Gyftv. 38/A. §, 13. §, 3/A. § és 36. § (4) bekezdésében foglaltak összevetése alapján arra az álláspontra helyezkedett, hogy a munkavállaló személyek ténylegesen végzett tevékenysége alapozza meg a fizetési kötelezettséget, így az a felperest a kijelentés időtartamára nem terhelte. Abban sem értett egyet az alperessel, hogy a Gyftv. 38/A. §-ában felsorolt mentességeken túl, a jogszabály kimentésre nem ad lehetőséget. Nézete szerint e jogszabályhelyben felsorolt esetek nem merítik ki a tevékenység lehetséges szünetelésének eseteit. A Gyftv. 38/A. §-a a ki és bejelentési kötelezettsége anyagi terhének viselése nélkül teremti meg a mentesülés lehetőségét. Arra is utalt, hogy a jogalkotónak lehetősége lett volna az iparági gyakorlatként elterjedt ki- és bejelentés útján csökkentett fizetési kötelezettség lehetőségének szűkítésére vagy kizárására, azonban a felperes gyakorlatát megalapozó igazgatási díj megfizetését írta elő, melynek a felperes eleget tett, ezáltal jogszerűtlen magatartást nem tanúsított.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [6] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása érdekében. Álláspontja szerint az ítélet nem felel meg a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 206. § (1) bekezdésében foglaltaknak és sérti a Pp. 221. § (1) bekezdésében elírtakat is.
- [7] Nézete szerint a bíróság megsértette a bizonyítékok értékelésére vonatkozó rendelkezésekben foglaltakat, mivel nem értékelt minden olyan bizonyítékot, az adóellenőrzés során feltárt adatot, körülményt, amire a hatóság megállapításait alapozta, emellett az általa figyelembe vett bizonyítékok értékelése is okszerűtlen. Fenntartotta azt az álláspontját, hogy a Gyftv. 38/A. §-a tételesen felsorolja a gyógyszerismertetés utáni fizetési kötelezettség mentesítésének a körét, melybe a rendes szabadság nem került megemlítésre. Véleménye szerint a korábbi törvényi szabályozás kapcsán született alkotmánybírósági határozat nem alapozza meg az ítélet jogszerűségét, mivel az alkotmánybírósági határozatban foglaltaknak a Gyftv. 38/A. §-a beiktatásával a jogalkotó eleget tett. A jogszabály a rendes szabadságot a kivételek között nem sorolja fel, a taxatív felsorolás felperesi logika szerinti bővítése a mentesülés esetköre követhetetlenül válna, amely nem lehetett a jogalkotó szándéka. A jogalkalmazó nem mérlegelheti a

jogszabály alkalmazását és a kivételek felsorolását sem bővítheti, vagy szűkítheti.

- [8] Ha a jogalkotó kizárólag az ismertetési tevékenységet ténylegesen végző személy utáni fizetést tűzte ki célul, úgy nem havi, hanem napi összeget állapított volna meg a jogszabályban. A jogszabályi rendelkezések értelmében azonban nem bír relevanciával az, hogy az ismertetési tevékenységet végző ténylegesen minden nap végez-e ilyen tevékenységet. Az pedig, hogy a felperesnek a ki- és bejelentés miatt igazgatási díjat kell fizetnie nem bír relevanciával a fizetési kötelezettség megállapításakor. Nézete szerint az adóhatóság az Art. 1. § (7), 2. § (1) bekezdései szerint megfelelően járt el, mikor a nyilvántartásból kizárólag a rendes szabadság idejére kijelentett személyek vonatkozásában rögzítette, hogy a felperes a taxatív felsorolt mentességi feltételek hiányában nem járt el jogszerűen, amikor ezen személyek rendes szabadságának idejére nem fizette meg a Gyftv. 36. § (4) bekezdésében előírt összegeket.
- [9] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a perben előadottakat megismételve kérte a jogerős ítélet hatályában való fenntartását.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [10] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [11] Magyarország Alaptörvényének 28. cikke szerint a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak. Ezen alaptörvényi előírás szem előtt tartásával kellett a Kúriának abban a kérdésben állást foglalnia, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan értelmezte-e a Gyftv. 13. § (1), 13/A. § (1), 36. § (4) és 38/Jan.-iban foglaltakat, vajon ezen jogszabályhelyek összevetéséből az következik, hogy a gyógyszer ismertetési tevékenység tényleges végzése alapozza meg a felperes fizetési kötelezettségét.
- [12] A jogvita megítélésekor továbbá figyelembe kellett venni az Art-nak a rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó Art. 2. § (1) bekezdésében foglalt előírásait is.
- [13] A fizetési kötelezettséget előíró jogszabályhely a nyilvántartásba vett ismertető személy tevékenysége után szabja meg az azt terhelő közterhet. A gyógyszer ismertetési tevékenység bejelentés köteles, bejelentés nélkül folytatni nem lehet. Felmerül, hogy csupán e nyilvántartás megalapozza a közteher fizetést, vagy végső soron a

tényleges tevékenység végzése eredményezi azt. A Kúria egyetért az alperes ezzel kapcsolatosan kifejtett álláspontjával a befizetési kötelezettség az ilyen munkakörben, nyilvántartásba vett személy után áll fenn, nem pedig az határozza meg, hogy mely napokon fejti ki tevékenységét. Ez a havi szinten jelentkező fizetésből következik, hiszen ha a tényleges tevékenység végzéséhez kötötte volna a jogalkotó a fizetést akkor napi/heti szintre lebontva állapította volna meg az összeget. Ezt a jogszabályi értelmezést maga a felperes is erősítette azzal, hogy munkavállalóit szabadságuk idejére a nyilvántartásból törölte, majd ismételten visszajelentette. Hiszen ha csupán a tényleges tevékenység végzésének lenne jelentősége, nem lett volna szükség a nyilvántartásból való ki- és bejelentésre.

- [14] Abban kellett még állást foglalni, hogy a Gyftv. 38/A. §-ban tételesen felsorolt esetekben áll fenn a fizetési kötelezettség alóli mentesülés, vagy ahogy a felperes állította, az tovább bővíthető. Ennek megítélésekor is tévedett az elsőfokú bíróság. Kiindulási pontja volt téves, hiszen álláspontját nagyrészt az AB. határozatára alapította, de figyelmen kívül hagyta azt tény, hogy az AB. határozat a korábbi jogszabályi rendelkezéseket vizsgálta, és a perben alkalmazandó jogi előírások kifejezetten az AB. döntésre figyelemmel kerültek megalkotásra. Egyetértett a Kúria a Gyftv. 38/A. §-ával kapcsolatos alperesi érveléssel is. Ez a jogszabályhely tételesen határozza meg a mentesülés eseteit, melyben a rendes szabadság kiadása nem szerepel. Ezt a jogszabályi előírást nem lehet kijátszani a munkavállalók nyilvántartásból való ki-bejelentésével, mert munkaviszonyuk szabadságuk idejére változatlanul fennáll, és nem áll fenn esetükben olyan mentességi ok, mely lehetővé tenné a fizetési kötelezettség alóli felperesi mentesülést. A felperes a ki-bejelentésekkel az Art. 2. § (1) bekezdésében tilalmazott rendeltetésellenes joggyakorolást valósított meg, mert úgy tüntette fel munkavállalóit mint akiknek a gyógyszer ismertetési tevékenységük megszűnt, jóllehet csak rendes szabadságukat töltötték. E lépésével a felperes a törvényben előírt fizetési kötelezettségét kívánta elkerülni. Nem adhat felmentést és magyarázatot erre a magatartásra a nyilvántartási díj, regisztrációs díj megfizetése, mert az egy adminisztrációs díj, amivel a közteher megfizetését nem lehet kiváltani.
- [15] Az elsőfokú ítélet a jogszabályi előírások helytelen értelmezésére figyelemmel jogszabálysértő, emiatt a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján eljárva hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította. Az alperes határozata nem jogszabálysértő, a jogszabályok helytálló értelmezésével kötelezte a felperest a munkavállalók szabadságának időtartamára is gyógyszer ismertetési fizetési kötelezettség teljesítésére.

Záró rész

- [16] A jogtanácsos által képviselt alperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Pp. 79. § (1) bekezdését szem előtt tartva 250.000 forintban állapította meg, melynek megfizetésére a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint a felperest kötelezte.
- [17] Az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.
- [18] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége, így a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2017. január 19.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**