

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.454/2018/5.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Kristófik és Borfői Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Kristófik Zoltán)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Nagy Gabriella kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 17. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 44.K.33.388/2017/15. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 44.K.33.388/2017/15. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, támadott részében hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

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

A felek a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 1.095.000 (egymillió-kilencvenötezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság 2012. november - 20103. december hónapokra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le a felperesnél általános

forgalmi adó adónemben. A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzött időszakra 43.808.000 forint jogosulatlan igénylésnek minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg, az összeg kiutalását elutasította, és 10.952.000 forint adóbírságot szabott ki. Az elsőfokú határozat indokolása rögzítette, hogy „a határozat meghozatalára a rendelkezésre álló, az Art. 128. § (1) bekezdésében biztosított 60 napos ügyintézési határidő, illetve annak az Art. 5/A. § (1) bekezdése alapján 30 nappal történő meghosszabbítása 2017. április 12-én járt le. A határidőben nem jogvesztő.” Az elsőfokú határozat meghozatalára 2017. április 21-én került sor. Az alperes a 2233720659 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

A kereseti kérelem

- [2] A felperes keresetében mind a jogalap, mind az adóbírság tekintetében kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát.

Az elsőfokú ítélet

- [3] Az elsőfokú bíróság az adóbírság tekintetében az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte az alperesi határozatot. A jogalap tekintetében elutasította a felperes keresetét.
- [4] Az adóbírság körében tekintettel volt az 5/2017. (III.10.) AB határozatra, amely szerint az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény, hogy a jogszabályban meghatározott határidő leteltét követően nem szabható szankció. Ezt az elvet erősítette a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélete is. Értékelése szerint az Art. 128. § (1) bekezdésében nevesített és az Art. 5/A. § (1) bekezdés alapján meghosszabbított határidő esetén a határidő leteltét követően az adóhatóságnak nincs lehetősége szankciót alkalmazni, különben ezzel a határidő léte veszítené el értelmét. Különösen irányadó ez a szabály, mivel az Art. pontos naptári napokban meghatározott végső határidőt állapít meg, az elsőfokú adóhatóság mégsem realizálta az ellenőrzés megállapításait határidőn belül. Ebben az esetben a jogszabály erejénél fogva nincs lehetőség a határidő túllépésére. Az elsőfokú bíróság osztotta az AB által lefektetett és a Kúria által megerősített megállapítást, miszerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóság a rá vonatkozó határidőket betartsa és ezen határidő be nem tartását ne az adózó terhére, hanem javára értékeljék. Kiemelte, hogy a bár határidő túllépés kizárólag 9 napot érint, azonban a határidő túllépés objektív tény, nincs jelentősége, hogy hány nappal lépte túl az adóhatóság a biztosított határidőt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [5] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az adóbírság tekintetében kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésének és ebben a körben is a felperes keresetének elutasítását. Álláspontja szerint az elsőfokú ítélet ezen rendelkezése azért jogszabálysértő, mert az Art. 170.§ (1) bekezdés, 171.§ (1) bekezdésének téves értelmezésén alapul, figyelmen kívül hagyja a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 339/B. §-át és ellentétes a Pp. 221. § (1) bekezdésével.
- [6] Az Alkotmánybíróság, illetőleg a Kúria döntésének rövid ismertetését követően arra kívánt rámutatni, hogy az adóbírság kiszabhatóságával kapcsolatban az Art. 170.§ (1) bekezdése nem tartalmaz jogvesztő határidőt, melynek következtében az elsőfokú határozat határidőn túl történő kiadmányozása nem vezethet a szankció alkalmazásának mellőzésére, a túllépés az adóbírság mértékét sem befolyásolja. Hangsúlyozta, hogy az 5/2017. (III.10.) AB határozat más típusú

szankcionálásra fejtette ki álláspontját, azaz az érintett ügyben a bírság alkalmazására vonatkozóan létezett egy tételes határidő, míg az adóhatósági ügyben ilyen nincs. Az 5/2017. (III.10.) AB határozat úgy fogalmaz, hogy a „szankció alkalmazási határidő elmulasztásához” kell a szankció alkalmazás elenyészését fűzni, azonban az adóbírság kiszabására nincs tételes anyagi jogi határidő. Lényegesnek tekintette azt is, hogy a késedelmes napok száma mindössze 9 nap volt. A Kúria korábbi döntése is a határidő túllépés jelentős, kirívó jellegére helyezte a hangsúlyt.

- [7] A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte a bírság tekintetében. Kiemelte, hogy az érintett kúriai ítélettel szemben alkotmányjogi panasz előterjesztésére került sor, amelyet az Alkotmánybíróság elutasított és az adóbírság „törlésére” az Alkotmánybíróság nem tett megállapítást. A szabályozás áttekintésére vonatkozó levezetésében nem található olyan értelmezés, amely alapján a Kúria adóbírságot hatályon kívül helyező rendelkezése kapcsán alkotmányos aggályát fejezte volna ki.
- [8] A továbbiakban az alperes határozata jogalapját érintően arra hivatkozott, hogy az 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény felperesi tudattartalomra vonatkozó iránymutatását az adóhatóság csak az eljárás későbbi szakaszaiban kezdte el vizsgálni. Azzal, hogy ennek alkalmazását a felperestől a 2016. szeptember előtti időszakra is számon kérte, a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérült.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [9] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [10] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló adatok alapján vizsgálta felül. Ennek megfelelően a felülvizsgálati eljárást kizárólag a jogerős ítélet adóbírságra vonatkozó rendelkezése tekintetében folytatta le, nem érintette a jogalap tekintetében a kereset elutasítását.
- [11] A felperes nem felülvizsgálati kérelemben vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelemben, hanem ellenkérelmében hivatkozott arra, hogy a tudattartalom 2016. szeptember előtti időszakra való számonkérése kapcsán sérült a tisztességes eljáráshoz való joga. Az ellenkérelemben való előadást a Kúria érdemben nem vizsgálhatta.
- [12] Az alperesi felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúria alkalmazta az 5/2017. (III.10.) AB határozatban (Abh.1.) és a 17/2019. (V. 30.) AB határozatban (Abh.2.) foglaltakat.
- [13] Az adóbírság intézményi jellemzői kapcsán alperes arra hivatkozott, hogy az adóbírság más típusú szankció, mint az Abh.1. határozattal érintett csatornabírság: a csatornabírság alkalmazására vonatkozóan létezett egy tételes határidő, míg az adóhatósági ügyben ilyen nincs.
- [14] Az adóigazgatási eljárás - mint valamennyi közigazgatási eljárás - különböző eljárási cselekmények láncolata. Annak érdekében, hogy az eljárás ne legyen az észszerűen elvárhatónál hosszabb, miközben mégis hatékonyan folyik, az eljárásban érvényesülniük kell bizonyos eljárási határidőknek, amik részben az adózókra/ügyfelekre, részben a hatóságokra nézve irányadók. A határidők mindig olyan időtartamok, amelyeken belül valamelyik eljárási szereplőnek valamilyen kötelezettséget kell teljesíteni. Az adóhatóságot terhelő ügyintézési határidő az az időtartam, amelyen belül a hatóság köteles eleget tenni eljárási kötelezettségének, azaz az eljárást lefolytatni, a döntést meghozni és azt közölni. A határidőket különböző módokon lehet csoportosítani, de a

„határidő” minőségen, az eljárással szemben támasztható alapjogi elvárásokon nem változtat az, hogy naptári napokban, vagy konkrét időpontban kerül meghatározásra. A Kúria ezért nem osztotta az alperes határidő jellegének eltérő voltára alapított előadását.

- [15] A Kúria vizsgálta, okoz-e eltérést, hogy a csatornabírság kiszabása során a határozat meghozatalára a szankcionálás érdekében került sor, míg az adóbírság az adókülönbözet megállapítása mellett szerepel jogkövetkezményként. A kérdés megválaszolásánál irányadónak tekintette az Abh.2. [74] pontjában foglaltakat. Eszerint az utólagos ellenőrzésről hozott adóhatósági határozat több funkciót szolgál egyszerre. Ezek közül az egyik valóban lehet az, hogy adójogi szankciót szabjanak ki az adózó terhére, de ez sem nem feltétlen, sem nem kizárólagos-, sem nem elsődleges célja a határozathozatalnak. Csupán a határozat egyik lehetséges tartalma. Ok-okozati összefüggés nem a szankcionálás és a határozathozatal között, hanem az utólagos ellenőrzés és a határozathozatal között áll fenn adóügyekben. Az Alkotmánybíróság ebben az összefüggésben azt a kérdést vizsgálta, hogy lehet-e határozatot hozni határidőn túl, és annak mi lehet a tartalma, sor kerülhet-e az adóbírság alkalmazására.
- [16] A Kúriának ebben a kérdésben már az Abh.2. meghozatal előtt sem voltak kétségei, magának az Abh.2. határozatnak is ezt a következtetést rögzítő Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet volt az alapja: az ellenőrzést követően fennáll az adóhatóság határozathozatali kötelezettsége. A Kúria a továbbiakban azt vizsgálta, hogy az Alaptörvénnyel összefüggésben, az Abh.2-ben foglaltak figyelembe vételével, miként bírálendő el az adóhatósági eljárásban bekövetkezett 9 napos mulasztás, mi lehet az adóhatósági határozat tartalma.
- [17] Az Abh.1. meghozatalát megelőző időszak közigazgatási pereiben a bírói gyakorlat a szankcionálásra jogszabály szerint rendelkezésre álló határidőre a közigazgatási jogsértésért fennálló felelősség időtartamaként, a hatóság oldaláról pedig a reparációra nyitva álló állami igény érvényesítési idejeként tekintett, a hatósági döntés ilyen irányú bírói felülvizsgálatára csak abban az esetben látott lehetőséget, ha az kihatott az ügy érdemére.
- [18] Az Abh.1. nyomán az ügyintézési határidő túllépésének kérdését a Kúria a tisztességes eljárás követelménye mentén vizsgálta. A kúriai ítélethez kapcsolódó Abh.2. a [104] pontban mutatott rá arra, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva lehet alkalmas arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét. Az Alkotmánybíróság ezzel azt rögzítette, hogy az adóbírság tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló ügyintézési határidő túllépése csak akkor teszi tisztességtelenné az adóbírság, mint szankció kiszabását, ha a határidőt követő időszakban olyan változás következett be az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az adójogi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálnia, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Ezek ugyanis olyan sérelmek lehetnek, amelyeket megfelelően értékelnie kell a hatóságnak és a bíróságnak. Ezek sérelmével megvalósuló szankciókiszabás tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, ami igazolhatatlan. A közigazgatási bíróság felelőssége, hogy a közigazgatási perek szabályai szerint orvosolja a hatósági jogsértéseket (Abh.2. [105] pont).
- [19] A tisztességes eljárás alkotóelemei közé tartozik a jogorvoslathoz való jog, a hatósági és a bírósági határozatok indokolásának követelménye, a beadványok tartalma szerinti elbírálásának előírása, egyéb eljárási alapelvek (pl. közigazgatási eljárásban a hatóság együttműködési kötelezettsége), de

idesorolandó az ügyek ésszerű határidőn belül való elbírálásának követelménye, és a fegyveregyenlőség követelménye is. Az egyes részelemek vizsgálata kapcsán az eljárás egészére nézve felvetődik az a kérdés, hogy tekinthető-e tisztességesnek az az adóigazgatási eljárás, melynek eleve nem egyenrangú felei közül az egyiket szorosan kötik az ügy érdeméről döntő határozathoz kapcsolódó határidők, míg a másik következmények nélkül mulaszthat.

- [20] Az előterjesztett alkotmányjogi panasz tartalmára tekintettel ezt a kérdést az Abh.2. nem vizsgálta. Az Abh.2. általános jelleggel tért ki arra a [104] pontban, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva lehet alkalmas arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét.
- [21] Az elsőfokú bíróság előtt ítéletének meghozatalakor még nem volt ismert az Abh.2. határozat, így ítéletében megfelelően alkalmazta a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú határozatát, helytállóan fejtette ki, hogy a jogszabály erejénél fogva nincs lehetőség a határidő túllépésére. Megjegyzendő, hogy azon kúriai ítélet tényállása szerint az ellenőrzési jegyzőkönyvet 2014. október 17-én postai úton kézbesítették, az elsőfokú határozat meghozatalára pedig csak 2015. május 11-én került sor, és a Kúria a [35] pontban hangsúlyozta is a határidő jelentős túllépését. Ennek következtében az időközben meghozott Abh.2. határozatra tekintettel az alperes által helybenhagyott elsőfokú határozat következmények nélkül rögzíthette, hogy bár az adóhatóság tudatában volt a meghosszabbított Art. 128.§ (1) bekezdés szerinti határidő túllépésének, a 9 napos mulasztás nem vezetett az adóbírság mellőzésére.
- [22] Mindezekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

Záró rész

- [23] A pervesztes felperest a Kúria a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes elsőfokú költségének megfizetésére. A felülvizsgálati perköltségről való rendelkezés során a Kúria arra volt tekintettel, hogy határozatát a jogerős ítélet meghozatalát követően megalkotott Abh.2-re alapította.
- [24] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39.§ (3) és 50. § (1) bekezdése, valamint a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest. A kereseti illeték alapja az adókülönbözlet összege, míg a felülvizsgálati illetéké kizárólag a felülvizsgálati kérelemmel támadott adóbírságé.
- [25] A felülvizsgálati kérelmet az alperes indítványára a Kúria tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. szeptember 26.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, dr. Sisák Péter sk. bíró