

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.619/2019/8.

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

Dr. Szabó László előadó bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes:

A felperes képviselője: Europe Global Invest Zrt. végelszámoló szervezet

(eljáró végelszámoló: Szabó Dániel Attila)

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. Hernádi Zoltán kamarai jogtanácsos

A per tárgya: mulasztási bírsággal kapcsolatos jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. július 9-én kelt 10.K.27.112/2019/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.112/2019/12. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a keresetet elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint elsőfokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az állam javára az állami adó- és vámhatóság felhívásában megjelölt módon és számlára 30.000 (harmincezer) forint elsőfokú és 70.000 (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 felperes a 2015-2016. vizsgált évek során vevői megrendelésre, megrendelőként előre kizsákolva, Törökországból különféle ruházati termékeket szerzett be, majd azokat a szolnoki vámhatóságnál történt vámkezelést, szabadforgalomba bocsátást követően közvetlenül belföldi fuvarozással, a vevőknek a budapesti józsefvárosi piacra leszállítva

értékesítette. A felperes a szabadforgalomba bocsátást követően az árukat nem tárolta, hanem azokat a józsefvárosi piacon még a szállítójárműből közvetlenül, a vevők részére történt fuvarozással adta át a vevők részére. A felperes e magatartásával a vámkezelést követően közvetlenül megvalósította az első fuvarozással járó általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) köteles belföldi termékértékesítést, de az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszerbe (a továbbiakban: EKAER) bejelentési kötelezettségének nem tett eleget. A felperes a vizsgált időszakban 70 alkalommal szállított ugyanazon címzettek részére közúti fuvarozás keretében egymillió forintot meghaladó, adó nélküli ellenértékű kockázatos terméket. A felperes a vizsgált időszakban 144.485.903,- Ft értékű áru vonatkozásában nem tett eleget az EKAER bejelentési kötelezettségének, így a szállított termékek igazolatlan eredetűeknek minősülnek.

- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (elsőfokú hatóság) a 2256771575 számú határozatában a felperest 40.000.000,- Ft mulasztási bírsággal sújtotta.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. november 13-án kelt 2233885598 számú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Indokolásában megállapította, hogy a közúti fuvarozással járó termékértékesítést az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 22/E. § (1) bekezdése, valamint az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működéséről szóló 5/2015. (II. 27.) NGM rendelet (a továbbiakban: EKAER rendelet) 3. § (1) bekezdés c) pontja alapján EKAER bejelentési kötelezettség terhelte, mely kötelezettségének a felperes nem tett eleget. A bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt a vizsgált időszakban szállított 144.485.903,- Ft adó nélküli ellenértékű termék igazolatlan eredetűnek minősült. Az adóhatóság a felperessel szemben az Art. 172. § (19a) és (21) bekezdései alapján a maximálisan kiszabható 40% helyett 27,6%-os mértékű mulasztási bírságot (40.000.000,- Ft) állapított meg, mérlegelve a felperes jogellenes magatartásának súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy a felperes az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. A felperes javára értékelte, hogy a felperessel szemben 3 adóéven belül hasonló jogsértést nem állapítottak meg, terhére értékelte, hogy a jogsértések elkövetésekor már több éve, 2012. év óta működő, tapasztalt adóalany volt, így tőle különösen elvárható volt, hogy ismerje és alkalmazza a tevékenységére vonatkozó jogszabályokat. A terhére értékelte, hogy a felperes gazdasági társaságként végzi kötelezettségét, így az elvárhatósági szint magasabb vele kapcsolatban, mint a tevékenységét egyéni vállalkozóként végző adóalannal szemben. Az adóhatóság figyelemmel volt az EKAER használatához fűződő társadalmi érdekekre is.
- [4] A felperest a cégnyilvánartartásba 1998. szeptember 18-án jegyezték be, bejegyzett főtevékenysége 2012. november 16-tól ruházat, lábbeli nagykereskedelme, 2018. november 1-jétől végelszámolási eljárás alatt áll.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [5] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. A felülvizsgálati kérelem szempontjából lényeges körben előadta: az alperes határozatából nem derült ki, hogy a 40%-os bírság helyett az alperes hány százalékos bírságot alkalmazott. Az Art. 172. § (21) bekezdése szerinti mérlegelendő körülmények egyike, az adózási érdeksérelem körében hivatkozott arra, hogy a 2015-2016. évek vonatkozásában áfa szempontból folyt vizsgálat eredményét nem lehet figyelembe venni, mert a vizsgálat jelen pert érintő vizsgálat elrendelését követően indult kb. fél évvel. Az EKAER bejelentési kötelezettség elmulasztásának szankcionálása nem áll összhangban a bejelentési kötelezettség elmulasztásával járó egyéb jogszabályokban meghatározott bírság mértékével, felróhatóság hiányában pedig nincs helye bírság kiszabásának. A felperes az

első tárgyalást követően, a per ötödik tárgyalásán keresetét megváltoztatta, a vevői nyilatkozat hiánya miatt ekkor vitatta első alkalommal a **Kft.** (a továbbiakban: Kft.) vevő részére kibocsátott BI2SA7246159 sorszámú számla szerinti megállapítás jogszerűségét annak ellenére, hogy azt nem vitatta, hogy a Kft. felé fuvarozással egybekötött, 1.100.000,- Ft adó nélküli ellenértékű termékértékesítést teljesített.

- [6] Az alperes a határozatának indokaival egyezően kérte a kereset elutasítását.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára kiterjedő hatállyal megváltoztatta és a felperes terhére az EKAER bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt 25.000.000,- Ft mulasztási bírságot szabott ki, azzal, hogy az elsőfokú adóhatóság határozata egyéb rendelkezései változatlanok. Kötelezte a felperest, hogy térítsen meg az állam javára - az adó- és vámigazgatóság felhívásában megjelölt módon és számlára - 937.500,- Ft le nem rótt kereseti illetéket, míg 562.500,- Ft illetéket az állam visel, kötelezte továbbá a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperes részére 100.000,- Ft perköltséget.
- [8] Az elsőfokú bíróság a jogalap tekintetében a keresetet nem találta alaposnak, megállapította, hogy a felperest EKAER bejelentési kötelezettség terhelte, fuvarozási tevékenységet végzett és felperes vevői a Kft. kivételével nyilatkozatukkal meg is erősítették a felperes által is elismert tény, hogy felperes a nevükre kiállított számla szerinti termékértékesítéseket valóban elvégezte. Álláspontja szerint az alperes határozata a bírság összegének megállapítása körében jogszabálysértő, egyrészt azért, mert az adóhatóság az egyik számla szerinti vevő nyilatkozatát a részére történt termékértékesítés megerősítésére nem kérte ki, másrészt pedig a mulasztási bírság kiszabásakor értékelendő körülményeket nem megfelelően vette figyelembe. Az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, mivel 2015. évben a felperes mindössze 3 éve működő gazdálkodó szervezet volt, önmagában az EKAER bejelentés elmulasztása a határozat meghozatalának időpontjában - költségvetési kárként - nem jelentkezett, a fuvarozással kapcsolatos áfát érintő vizsgálat lefolytatására, illetve megkezdésére pedig 2017 augusztusában került sor és a másodfokú határozat meghozataláig jogerős döntés az áfával kapcsolatban nem keletkezett, tehát adózási érdeksérelemnek pusztán a bejelentés elmaradását lehetett tekinteni. A fentiek alapján az Art. 172. § (21) bekezdése alapján a mulasztási bírságot mérsékelte.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] Az alperes felülvizsgálati kérelme a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú bíróság új eljárás utasítására irányult.
- [10] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3. § (2) bekezdés, 8. § (1)-(2) bekezdés, 206. § (1) bekezdés, 213. § (1) bekezdés, a 221. § (1) bekezdés, a 335/A. § (1) bekezdés, 339/B. §, az Art. 44. § (1) bekezdés, 172. § (19a) és (21) bekezdés, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdés, 165. § (1)-(2) bekezdés és 166. § (1)-(2) bekezdés rendelkezéseit.
- [11] A mulasztási bírság alapja, a Kft. által kibocsátott számla vonatkozásában hivatkozott arra, hogy a hiteles számviteli bizonylat kétséget kizáróan igazolja a gazdasági esemény megvalósulását. A gazdasági esemény megtörténtének bizonyításához a hiteles számviteli

dokumentumon túlmenően további bizonyíték (például tanúvallomás) nem szükséges. A Kft. képviselője nyilatkozatának beszerzésére a felperes által kibocsátott, általa nem vitatott hitelességű számlával igazolt gazdasági esemény megvalósulásának megállapításához nem volt szükséges, különös tekintettel arra, hogy a számla tartalmát a számlakiállító felperes nem is vitatta. Az elsőfokú bíróság a Pp. 335/A. § (1) bekezdése alapján tiltott keresetváltoztatás miatt a felperesnek a számlára való hivatkozását nem is vehette volna figyelembe.

- [12] A mérlegelés körülményeivel kapcsolatban hivatkozott arra, hogy a bíróság tiltott felülmérlegelést végzett, mivel a felperes javára azt nem lehetett volna értékelni, hogy mindössze 3 éve működő gazdálkodó szervezet, továbbá a mulasztási bírság kiszabásánál értékelendő adózási érdeksérelem és a költségvetési bevételkiesés nem feltétlenül azonos fogalmak.
- [13] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [14] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [15] A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a Pp. 275. §-a alapján a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésre álló iratok alapján dönthet (BH2012. 179.), a bizonyítékok felülmérlegelésére nincs lehetőség. A rendkívüli jogorvoslati kérelem a Pp. 272. §-ából eredően nem a közigazgatási határozat, hanem a jogerős ítélet ellen terjeszthető elő a jogerős ítéletet hozó bíróság által megsértett jogszabályhelyek és megváltoztatás okának megjelölése mellett (BH2017. 232).
- [16] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A Pp. 275. § (1)-(4) bekezdései alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, a bizonyításnak nincs helye. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja.
- [17] Az alperes felülvizsgálati kérelmében két okból támadta az elsőfokú bíróság ítéletét, egyrészt azért, mert a bíróság a mulasztási bírság alapja tekintetében nem vette figyelembe a Kft. részére kibocsátott számla adó nélküli ellenértékét figyelemmel arra, hogy a Kft. nyilatkozatával nem erősítette meg a számla szerinti gazdasági eseményt, másrészt azért, mert az elsőfokú bíróság tévesen vette figyelembe az enyhítő körülményeket.

Kft. részére kibocsátott számla értékelése

- [18] Az Art. 44. § (1) bekezdése és az Sztv. 15. § (3) bekezdése, 165. § (1)-(2) bekezdései, 166. § (1)-(2) bekezdései alapján az adózónak kell rendelkeznie olyan hiteles bizonylatokkal, amelyek a gazdasági eseménnyel egyidőben készültek és kívülálló számára is megállapítható módon igazolják a gazdasági esemény megvalósulásának módját. A Kúria több, közzétett határozatában (például Kfv.VI.35.585/2012/10., Kfv.III.35.437/2015/6., Kfv.V.35.433/2017/5.) is kimondta, hogy a számviteli dokumentum hiánya tanúvallomással nem pótolható.

- [19] Az elsőfokú bíróság a mulasztási bírság alapjául szolgáló, igazolatlan eredetű áru értékét a Kft. részére kibocsátott számla nettó összegével arra hivatkozással csökkentette, hogy az alperes e Kft. képviselőjének a nyilatkozatát nem szerezte be. A hivatkozott jogszabályhelyekből és a Kúria ítélezési gyakorlatából azonban az következik, hogy a hiteles számviteli bizonylatok kétséget kizáróan igazolják a gazdasági esemény megvalósulását. A gazdasági esemény megtörténtének bizonyításához a hiteles számviteli dokumentumokon túlmenően további bizonyíték (például tanúvallomás) nem szükséges. A Kft. képviselője nyilatkozatának beszerzése a felperes által kibocsátott, általa nem vitatott hitelességű számlával igazolt gazdasági esemény megvalósulásának megállapításához nem volt szükséges, különös tekintettel arra, hogy a számlát a felperes nem sztorizta és ő maga sem állított soha olyat, hogy ezt a termékértékesítést ne végezte volna el, illetve ilyen tartalmú okiratot sem csatolt be az eljárás során.
- [20] A felperes sem vitatta, hogy a számlán feltüntetett, a Kft. részére egymillió forintot meghaladó értékű kockázatos termékértékesítés a számla szerinti módon teljesült, e szerint a felperes a terméket Törökországból történő beszerzést követően először értékesítette fuvarozással egybekötött Magyarországon. A török partner a felperes által megrendelt terméket a vevők egyedi azonosítójával ellátva helyezte el a bejelentési kötelezettséggel érintett fuvarozást végző szállítóeszközön. A termékeket zsákokba rendezte és olyan zsáklistát készített, amelyen többek között a Kft. mint vevő felperes által meghatározott egyedi azonosítója („vivi 2312”) is megtalálható volt. A felperes ügyvezetője ezt is megerősítette a 2017. március 16-i Budapest, Kőbányai úton történt helyszíni ellenőrzés során. A felperes a török partner által előkészített zsákokat bontatlanul, egy szállítás keretében adta át a vevőinek. A számla szerinti áru tehát a felperes iratai szerint is a szállítójárművön volt, amelynek útvonalát, indulásának időpontját, rendszámát a felperesnek be kellett volna jelentenie.
- [21] Az alperes az EKAER rendelet 3. § (1) bekezdés c) pontja alapján megfelelően bizonyította azt, hogy a felperes belföldön nem közvetlen végfelhasználó részére egymillió forintot meghaladó értékű kockázatos áru fuvarozási tevékenységgel egybekötött termékértékesítést végzett a Kft. részére kiállított számla szerinti gazdasági esemény vonatkozásában is.
- [22] A felperes is elismerte a számla szerinti belföldi termékértékesítés általa történt megvalósítását, ezért nem is volt szükség a Kft. képviselőjének a vásárlással kapcsolatos nyilatkozatára ahhoz, hogy megállapítható legyen az, hogy a felperes EKAER bejelentési kötelezettséggel járó fuvarozási tevékenységet végzett.
- [23] Az elsőfokú bíróság ezzel megsértette a Pp. 206. § (1) bekezdése szerinti bizonyítékértékelésre vonatkozó rendelkezést, helytelenül értékelte azt, hogy a Kft. képviselője nyilatkozatának hiánya miatt a számla szerinti ellenértéket a mulasztási bírság alapjánál nem lehet figyelembe venni.
- [24] A Pp. 335/A. § (1) bekezdése szerint a felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson [141. § (1) bek.] változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni. Ennek értelmében tiltott keresetváltoztatásnak minősül, ha a felperes az első tárgyalást követően olyan jogosultsági feltétel és jogszabály megsértése miatt kéri az adóhatóság határozatának felülvizsgálatát, amelyre korábban nem alapította a keresetét.
- [25] A felperes a per ötödik tárgyalásán nyilatkozta első alkalommal azt, hogy a Kft. képviselője nyilatkoztatásának elmulasztása miatt a számla mulasztási bírság alapját nem képezheti. Az elsőfokú bíróság azzal, hogy a felperesnek a per ötödik tárgyalásán előadott ténybeli és jogi hivatkozásait a felülvizsgálata körébe vonta, megsértette a keresetváltoztatás tilalmát, a felperes határidőn túl történő keresetváltoztatásának nem adhatott volna helyt.

- [26] A fentiek alapján megállapítható, hogy a mulasztási bírság alapja vonatkozásában figyelembe kell venni a Kft. részére kiállított számlában foglalt adó nélküli 1.100.000,- Ft ellenértéket is, az adóhatóság a mulasztási bírság alapját (144.485.903,- Ft) helyesen állapította meg.

Mulasztási bírság kiszabásakor mérlegelendő körülmények

- [27] A Pp. 339/B. §-a alapján 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.
- [28] A mérlegelési jogkörben hozott hatósági aktus törvényességi felülvizsgálat tárgya lehet, ez azonban nem biztosít a bíróságnak felülmérlegelést (felülmérlegelés tilalma). Felülmérlegelés alatt teljeskörű, a törvényességi felülvizsgálat mellett célszerűségi szempontokat is felölelő felülvizsgálat értendő, mely mind a tények, mind az abból levonható jogi konzekvenciák tekintetében a bizonyítékok egészének vagy bármelyikének ismételt értékelését jelenti, a korábban már eljárt szerv döntésében foglaltakra tekintet nélkül.
- [29] A bíróság a mérlegelési jogkörhöz kapcsolódóan kizárólag a Pp. 339/B. §-ában felsorolt szempontok alapján, erre irányuló kereseti kérelem esetén dönthet az ilyen hatósági döntés jogszerűségéről, függetlenül attól, hogy a bíróság a felülvizsgálandó határozatot megváltoztathatja-e. A közigazgatási döntésben megnyilvánuló mérlegelés törvényességi felülvizsgálata és a közigazgatási mérlegelés meg nem engedett bírósági felülmérlegelésének elhatárolása leginkább úgy lehetséges, ha előbbit a Pp. 339/B. §-ában is nevesített okszerűség, utóbbit a célszerűség mércéjével jellemezzük. Még a célszerűségi vizsgálat korlátlan lehetőséget ad egyik okszerű mérlegelésről egy másikra áttérni, addig a tisztán okszerűségi (törvényességi) vizsgálat esetén erre nincsen lehetőség; a bíróság tehát nem dönthet azon az alapon, hogy létezik vagy létezhet a közigazgatási szerv mérlegelésénél még okszerűbb mérlegelés is, mert utóbbi önmagában alkalmatlan annak logikailag belátható alátámasztására, hogy maga a közigazgatási mérlegelés is okszerűtlen.
- [30] A mérlegelési jogkörben hozott határozat csak abban az esetben jogszerű, ha - figyelembe véve a felülmérlegelés tilalmára vonatkozó hatásköri megfontolásokat - a Pp. 339/B. § valamennyi feltételének együttesen megfelel. A tényállásnak a mérlegelési jogkör szempontjából kell kellően feltártnak lennie, mely függ a hatóság mérlegelési szabadságát meghatározó anyagi jog tartalmától. Az eljárási szabályok betartása fejezi ki azt a kapcsolatot, amely a mérlegelési jogkör törvényes gyakorlásának feltételét képező megfelelő terjedelmű, az ügyfél eljárási jogait érvényre juttató bizonyítási eljárás és a mérlegelési jogkör terjedelme között fennáll; az eljárási szabályok lényeges megsértésével mérlegelési jogkörben hozott döntés - tekintettel az 1/2011. (V. 9.) KK vélemény 2. pontjára és a 2/2015. (XI. 23.) KMK véleményre - jogszerű nem lehet abban az esetben sem, amennyiben a Pp. 339/B. § más feltételeinek a határozat egyébként részben megfelelne. A mérlegelés szempontjainak megjelölése elengedhetetlen feltétele annak, hogy a mérlegelési jogkörben hozott döntés felülvizsgálható legyen, hiszen a döntés jogszerűsége csak akkor vizsgálható, ha a döntés szempontjait annak indokolása - a tényállással együtt - kellő részletességgel tartalmazza. Ezen túl a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége is ki kell hogy tűnjön az indokolásból, mely a fentiek szerint nem kizárólag annak leírásával egyenértékű, hogy a mérlegelést feltételező tényállás milyen bizonyítékokon alapul. Az okszerűség a jogszabályban meghatározott mérlegelési szempontok és a konkrét ügy - mérlegelési szempontokkal adekvát - tényállásának kapcsolatára vonatkozik. A bírói gyakorlat -

összefüggésben a kereseti kérelemhez kötöttséggel, a felperest terhelő bizonyítási kötelezettséggel, valamint a bírósági felülmérlegelés tilalmával - a kiszabott bírság eltúlzott mértékére vonatkozó felperesi érvelést önmagában a határozat jogsértő voltának megállapításához elégségesnek nem tekinti (Kfv.VI.37.607/2017/7.).

- [31] A közigazgatási hatóság által elvégzett szankcionálás körében a bírság összegének felülmérlegelését a bíróság csak akkor végezheti el, ha az alperes mérlegelési tevékenysége jogszabálysértőnek minősül (KGD2017. 51.).
- [32] Az Art. 172. § (21) bekezdése alapján a mulasztási bírság kiszabásánál - különös tekintettel a (4) és (5) bekezdésben meghatározott esetekre - az adóhatóság mérlegeli az eset összes 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 körültekintéssel 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.
- [33] Az Art. 172. § (21) bekezdése az adóhatóság számára meghatározza a mérlegelési szempontokat. Az elsőfokú bíróság az adóhatóság értékelésével ellentétesen a felperes javára értékelte, hogy a felperes az EKAER bejelentések elmulasztásakor mindössze 3 éve működő gazdálkodó szervezet volt. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság által figyelembe vett enyhítő körülmény a bírság összegének megváltoztatását jogszerűen nem indokolja. Az a tény, hogy a felperes az EKAER bejelentések elmulasztásakor már legalább 17 éve működő jogalany volt, az elsőfokú bíróság álláspontjával ellentétben nem a felperes javára, hanem a terhére szolgáló körülmény, különös tekintettel arra, hogy az adózóknak az EKAER bejelentési kötelezettséget első alkalommal 2015. március 1-jén és azt követően megkezdett fuvarozások tekintetében kellett teljesíteniük az Art. 209. § (1) bekezdése alapján.
- [34] A Kúria megjegyzi, hogy az elsőfokú bíróság ítélete indokolásában tévesen tüntette fel azt is, hogy a felperes a mulasztás elkövetésekor 3 éve működő gazdálkodó szervezet volt, figyelemmel arra, hogy a felperest a cégnyilvántartásba 1998. szeptember 18-án jegyezték be. A felperes az adóbevallásai szerint egy több százmillió forint forgalmat bonyolító gazdasági társaság, amelynek ennyi idő alatt kellő adózási tapasztalatot kellett szereznie. A felperes az EKAER rendszer bevezetésekor biztosított türelmi időszak után bejelentési kötelezettségét sorozatosan, a vizsgált időszakban 70 esetben és 144.485.903,- Ft értékű áru vonatkozásában mulasztotta el. Az elsőfokú bíróság nyilvánvalóan okszerűtlenül és iratellenesen a felperes javára értékelte, hogy mindösszesen 3 éve működik.
- [35] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság álláspontjával ellentétben az a körülmény sem értékelhető a felperes javára, hogy az EKAER bejelentés elmulasztása az elsőfokú adóhatósági határozat meghozatalának időpontjában költségvetési kárként nem jelentkezett. Az EKAER bejelentések megtételére azért van szükség, hogy az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működésével összefüggésben a kockázatos termékek meghatározásáról szóló 51/2014. (XII. 31.) NGM rendelet szerinti kockázatos áruk (jelen esetben az utóbbi rendelet 2. mellékletében a 6101-6217 vámtarifaszám alatti ruházati termékek) szállítása, forgalmazása nyomkövethető legyen, ezzel is kikényszerítve az adózók jogkövető magatartását. A mulasztási bírság kiszabásánál értékelendő adózási érdeksérelem és a költségvetési bevételkiesés nem feltétlenül azonos fogalmak. A törvényben meghatározott adókötelezettségek elmulasztása adózási érdeksérelmet okoz akkor is, ha az nem eredményez közvetlenül forintban kifejezhető költségvetési kárt. E körülmények a mulasztó javára történő értékelése okszerűtlen, ezért jogszabálysértő. A mulasztási bírság kilátásba helyezésével a jogalkotó egy-egy adókötelezettség teljesítésének az elmulasztását rendeli szankcionálni és a védendő adózási érdek társadalmi jelentőségét már a kiszabható bírság mértékével meghatározza. A jogalkalmazónak a szabályozás célját

szem előtt tartva kell az adózó mulasztását értékelnie és ez teljes mértékben független attól, hogy van-e folyamatban az adózó adókötelezettségeinek teljesítésére vonatkozó adóellenőrzés és hogy az milyen megállapítással zárult, vagy hogy a döntés végleges-e.

- [36] A fentiek alapján a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság nem jelölt meg egyetlen olyan, az ügyre vonatkozó tényt vagy körülményt sem, amely a mulasztási bírság összegének csökkentését megfelelően indokolta volna. A felperes a jogsértést a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján egyértelműen elkövette, azt az alperes a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően szankcionálta.
- [37] Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében sérti az alperes által megjelölt jogszabályi rendelkezéseket, ezért azt a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és mivel a döntéshozatalhoz szükséges tények megállapíthatóak voltak, a keresetet teljes egészében elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [38] *Ha a számlában foglalt gazdasági esemény valódisága nem vitás, akkor a gazdasági esemény megtörténtének bizonyításához a hiteles számviteli dokumentumon túlmenően további bizonyíték (például tanúvallomás, a számlakiállító és a számlabefogadó nyilatkozata) nem szükséges. A bíróság a közigazgatási hatóság által elvégzett szankcionálás körében a bírság összegének felülmérlegelését csak akkor végezheti el, ha az alperes mérlegelési tevékenysége jogszabálysértőnek minősült.*

Záró rész

- [39] A Kúria a felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási perköltség megfizetésére, melynek összegét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (3), (5)-(6) bekezdései alapján határozta meg.
- [40] A Kúria a felperest az elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) a keresetindításkor hatályban volt 43. § (3) bekezdése, 50. § (1) bekezdése, 39. § (3) bekezdés d) pontjának 2. francia bekezdése és a keresetindításkor hatályban volt a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte.
- [41] A Kúria utal arra, hogy az illeték alapja a mulasztási bírsággal kapcsolatos adóhatósági határozatok esetében nem állapítható meg, mivel a mulasztási bírság nem minősül adónak, illetéknek vagy adójellegű kötelezettségnek, ezért az eljárási illeték mértéke az elsőfokú eljárás során 30.000,- Ft, míg a felülvizsgálati eljárás során a meg nem határozható per tárgyának értéke miatt 700.000,- Ft illetékalap után 70.000,- Ft. Az Art. 4. § (3) bekezdésének a) pontja alapján a bírságra is az Art. rendelkezéseit kell alkalmazni, azonban ezen jogszabályi rendelkezés nem jelenti azt, hogy az Itv. szerinti illetékkötelezettség szempontjából a mulasztási bírságot is adónak vagy adójellegű kötelezettségnek kellene tekinteni, ez az Itv. 43. § (3) bekezdése szerinti jogszabályi rendelkezés értelmezését jogszabályellenesen kitégítaná.
- [42] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Szabó László sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró