



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.204/2022/8.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

Dr. Rák-Fekete Edina bíró

Dr. Horváth Tamás bíró

A felperes: felperes1
cím1

A felperes képviselője: Deloitte Legal Göndöcz és Társai Ügyvédi Iroda
ügyintéző: Dr. Harcos Mihály ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Petrás Brigitta kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 2022. január 20. napján kelt 108.K.705.516/2021/12. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.705.516/2021/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.307.695 (azaz egymillió-háromszázhetezer-hatszázkilencvenöt) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – felhívásra – 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A 2017., 2018. években felperes az gyógyszer¹, gyógyszer², gyógyszer³, gyógyszer⁴ elnevezésű gyógyszerek gyártója és forgalomba hozatali engedélyének jogosultja. A gyógyszerek után a gyógyszerforgalmazókat terhelő, a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (a továbbiakban Gyftv.) 40/A. § (1) bekezdése szerint 10%-os, illetve 20%-os gyógyszeradó fizetési kötelezettséget a felperes vallotta be és fizette meg.

[2] Magyarországon a belföldi nagykereskedők részére e gyógyszerek értékesítését a Zrt. (a továbbiakban: Zrt.) végezte. A gyógyszerekre a Zrt. kötött támogatásvolumen-szerződéseket a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelővel (a továbbiakban: NEAK) és az ebből eredő befizetési kötelezettséget is a saját nevében, saját pénzforgalmi számlájáról teljesítette. A felperes és a Zrt. között a Gyftv. 36. § (1) bekezdése és a 40/A. § (1) bekezdése szerinti átvállalási megállapodás nem jött létre.

[3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2017. január 1. - 2018. december 31. közötti időszakra valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedően az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adóellenőrzést végzett. Megállapította, hogy felperes a vizsgált időszakban a Gyftv. 38. § (4) bekezdésére hivatkozással a gyógyszeradó fizetési kötelezettsége alapját csökkentette a Zrt. által a támogatásvolumen-szerződések szerint befizetett összeggel. A NEAK adatszolgáltatása alátámasztotta, hogy a vizsgált időszakban a felperes teljes körű meghatalmazásával a NEAK előtti jogi és hatósági eljárásokban a Zrt. járt el.

[4] A vizsgálat eredményeként az elsőfokú adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a felperes a Gyftv. 38. § (4) bekezdése alapján csak abban az esetben csökkenthetné volna gyógyszeradó fizetési kötelezettségét a Zrt. által megkötött támogatásvolumen-szerződések szerint befizetett összegekkel, amennyiben ezeket a szerződéseket maga kötötte volna meg a NEAK-kal és a befizetéseket is ő teljesítette volna. Mindezek folytán a

7165793180 iktatószámú határozatával a felperest gyógyszerforgalmazók gyógyszerértárban forgalmazott, közfinanszírozott gyógyszerek utáni befizetéseihez kapcsolódóan 70.484.000 Ft, míg a gyógyszerforgalmazók gyógyszerértárban forgalmazott közfinanszírozott gyógyszerek utáni kiegészítő befizetéseihez kapcsolódóan további 10.029.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet megfizetésére kötelezte, mely után 24.154.000 Ft adóbírságot szabott ki és 2.838.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[5] A felperes fellebbezése alapján eljár alperes 6431947461/2021/NAV iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta, döntését a Gyftv. 36. § (1), 38. § (4), 40/A. § (1) bekezdéseire alapozta. Kifejtette, az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a kötelező gyártói befizetés és a támogatásvolumen-szerződés alapján keletkező befizetési kötelezettség alanya eltért egymástól, így a gyógyszeradó alapjának csökkentésére nem volt lehetőség.

A kereseti kérelem, alperes védirata

[6] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérve annak elsődlegesen a megváltoztatását, a terhére megállapított adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését, másodlagosan a megsemmisítését, az adóhatóság új eljárásra kötelezését, harmadlagosan a megváltoztatását és a megállapított adóbírság törlését. Álláspontja szerint a vizsgált időszakban a Gyftv. 38. § (4) bekezdésének megfelelően, jogszerűen csökkentette a gyógyszeradójának az alapját a Zrt. által a gyógyszerekre és tárgyi időszakra vonatkozó támogatásvolumen-szerződések alapján teljesített befizetések összegével. Hivatkozott a Gyftv. 1. §-ára, 2. § (1) bekezdésére, 26. § (1)-(2) bekezdéseire, 28. § (1) bekezdésére, 36. § (1) bekezdésére, 38. § (4) bekezdésére, 40/A. § (1) bekezdésére.

[7] Kifejtette, az adóalap csökkentés Gyftv. 38. § (4) bekezdésében foglalt alkalmazási feltétele fennáll, mivel a Gyftv. nem tartalmaz olyan kikötést, hogy az adott gyógyszerre és tárgyi időszakra vonatkozó támogatásvolumen-szerződés alapján történt befizetéssel csak akkor kell csökkenteni az adóalapot, ha a támogatásvolumen-szerződést az adóalany maga kötötte meg az egészségbiztosítási szervvel és a befizetést is maga teljesítette. Nem vitatta, hogy az egészségbiztosítási szerv a felperesi gyógyszerekre vonatkozó támogatásvolumen-szerződéseket a Zrt.-vel kötötte meg és ez alapján a befizetéseket - az alperes által sem vitatottan - a Zrt. teljesítette. A gyógyszeradó célja a közfinanszírozású gyógyszerek társadalombiztosítási támogatásához szükséges költségvetési forrásnak a megteremtése, ezért a támogatásvolumen-szerződések alapján történt befizetés után a gyártókat nem terheli gyógyszeradó fizetési kötelezettség. Ezt támasztja alá a Gyftv. 38. § (4) bekezdése is. A közteherviselés elvén alapuló gyógyszeradó kötelezettség teljesítése útján ugyanis az adóalany a gyógyszer - költségvetési forrásból megvalósuló - közfinanszírozásához járul hozzá. Ennek megfelelően a gyógyszeradó alapját csökkenteni kell a tárgyi időszakra vonatkozó támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetés összegével, így hátrányára adókülönbözet, adóhiány nem állapítható meg, az adóbírság mellőzésének vagy a kiszabott adóbírság mérséklésének van helye.

[8] Az adóbírság körében előadta, az adóhatóság tévesen értékelte teljes egészében a terhére azt a körülményt, hogy külföldi gazdasági társaságként nem rendelkezik olyan munkatársakkal, akik a magyar gyógyszeradó fizetési kötelezettségre vonatkozó adózási szabályokat maradéktalanul ismerik és alkalmazzák.

[9] Az alperes védiratában, a határozatában foglalt indokokat fenntartva, a kereset elutasítását kérte. Indokolása szerint a Gyftv. 38. § (4) bekezdését helyesen értelmezte, az adóbírság kiszabása során a felperes terhére és javára szolgáló körülményeket is figyelembe vette.

A jogerős határozat

[10] A Fővárosi Törvényszék (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[11] Indokolása szerint az alperessel egyezően azt állapította meg, hogy a gyógyszeradó alapjának csökkentése a támogatásvolumen-szerződések alapján abban az esetben lehetséges, ha a gyógyszeradó alanya megegyezik a támogatásvolumen-szerződést megkötő és ennek megfelelően befizetést teljesítő személlyel, vagyis mindkét kötelezettség alanya ugyanaz a személy. Az ügyben a kötelező gyártói befizető és a támogatásvolumen-szerződés alapján keletkező befizetési kötelezettséget teljesítő személye eltér egymástól, ezért a gyógyszeradó fizetési kötelezettséget a felperes nem csökkenthette a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetéssel.

[12] Kifejtette, hogy az adóbírság kiszabására az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215. § (1), és (3) bekezdései, 219. § (1)-(2) bekezdései alapján került sor. Az alperes határozata az Art. 219. § (2) bekezdésében előírtaknak és a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 85. § (5) bekezdésében meghatározott kritériumoknak megfelel, az adóbírság meghatározására szolgáló körülményeket feltárta, azokat a súlyuknak megfelelően értékelte és okszerű mérlegeléssel az adóhiány 30%-ában határozta meg az adóbírság összegét, amiről számot adott határozatában, így jogszabálysértés hiányában felülmérlegelésére nincs lehetőség.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[13] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítéletnek elsődlegesen a hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte a Kp. 121. § (1) bekezdés *a)* pontja alapján, másodlagosan a megváltoztatását, a másodfokú határozat megsemmisítését és az alperes új eljárásra kötelezését a Kp. 121. § (1) bekezdés *b)* pontjára utalással. Jogszabálysértésként hivatkozott a Gyftv. 31. § (1) bekezdésének, 40/A. § (1) bekezdésének, 38. § (4) bekezdésének, az Alaptörvény 28. cikkének és Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 345. § (4)-(5) bekezdéseinek a megsértésére.

[14] Álláspontja szerint a Gyftv. 38. § (4) bekezdésében foglalt alkalmazási feltételek fennállnak, ezért az adóalap csökkentés jogszerű volt, fenntartotta a keresetében kifejtett jogi érveit. A jogszabály szövege alapján nem állapítható meg, hogy a jogalkotó korlátozná, ki vonhatja le a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetést. Az elsőfokú bíróság ezzel ellentétes jogértelmezése téves, olyan korlátozást alkalmazott az adóalap csökkentésre jogosult alanyi kör tekintetében, amely nem szerepel a törvényszövegben.

[15] Kifejtette, hogy a Gyftv. 38. § (4) bekezdését 2008. január 1. napjával módosította a 2007. évi CXXVI. törvény, ekkor került be a jogszabály szövegébe az a fordulat, hogy „a tárgyi időszakra vonatkozó” támogatásvolumen-szerződés alapján történhet az adóalap csökkentés. A módosító törvény 363-368. §-aihoz fűzött indokolás szerint a módosítás kifejezetten pontosító jelleggel történt. Amennyiben a jogalkotó a befizető személyére vonatkozóan is többletkövetelményt kívánt volna megfogalmazni, akkor azt a 2008-as módosításnál megtette volna, melyre azonban nem került sor.

[16] Hivatkozott arra, hogy nemzetközi vállalatcsoport tagja, a támogatásvolumen-szerződés alapján a befizetést teljesítő fél pedig a kapcsolt vállalkozása. A jogkérdés elbírálása során nem lehet figyelmen kívül hagyni azt a körülményt, hogy cége és a Zrt. egyazon nemzetközi vállalatcsoport részeként, azonos központi irányítás alá tartoznak. A nemzetközi vállalatcsoport működése sajátosságokkal rendelkezik, jellemzője a központi irányítás, melyre tekintettel szükséges a gazdasági döntéseket, folyamatokat teljes egészében vizsgálni, a csoport tevékenységét egyként kezelni (Kfv.I.35.489/2020/8. számú ítélet [34] bekezdése).

[17] Kifejtette, a gyógyszerforgalmazást terhelő közteherviselés rendszeréből és közigazgatási összefüggéseiből is egyértelműen következik, hogy a támogatásvolumen-szerződések alapján teljesített befizetéseket ki kell venni a gyógyszeradó alapjából, függetlenül attól, hogy a befizetéseket az adóalany saját maga vagy kapcsolt vállalkozása teljesítette. A támogatásvolumen-szerződést azért kötik a gyógyszervállalatok, hogy egyes gyógyszerek bekerülhessenek a közfinanszírozás rendszerébe. Ilyenkor a gyártó önként vállalja a befizetések teljesítését az Egészségbiztosítási Alap részére, amely a befizetéseket a gyógyszerek támogatására (közfinanszírozásra) fordítja. Az érintett gyógyszerek támogatását az Egészségbiztosítási Alap, illetve annak kezelője (NEAK) fizeti ki az arra jogosultnak, a támogatás forrását pedig részben a költségvetés, részben a gyártók támogatásvolumen befizetései biztosítják. Mivel a gyógyszeradó célja közfinanszírozású gyógyszerek társadalombiztosítási támogatásához szükséges költségvetési forrásnak a megteremtése, ezért a támogatásvolumen-szerződések alapján történő befizetésekből finanszírozott gyógyszer-támogatás (társadalombiztosítási támogatás) után a gyártókat nem terheli gyógyszeradó fizetési kötelezettség. Ennek megvalósulását célozza a Gyftv. 38. § (4) bekezdése, mely szerint amíg az adóalanyt gyógyszeradó fizetési kötelezettség terheli a költségvetési forrásból nyújtott társadalombiztosítási támogatás után, addig ne képezze a gyógyszeradó alapját a társadalombiztosítási támogatásnak az a része, amelynek forrását a gyártó támogatásvolumen-szerződésen alapuló befizetése képezte. Mindezeknek megfelelően a gyógyszeradó alapját csökkenteni kell a tárgyidőszakra vonatkozó támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetés összegével.

[18] A Gyftv.-ben szabályozott gyógyszeradó nem jövedelem típusú adó, a gyógyszeradó fizetési kötelezettség a gyógyszerkészítményhez kapcsolódik csak úgy, mint az egészségbiztosítási szerv által megkötött támogatásvolumen-szerződés. Ezért nem annak van jelentősége, hogy ki teljesíti a támogatásvolumen befizetést, hanem annak, hogy az melyik gyógyszer társadalombiztosítási támogatásának finanszírozásához kapcsolódik. A gyógyszeradó a gyógyszerek közfinanszírozásának forrását hivatott megteremteni, ami szorosan összefügg az adott gyógyszer közfinanszírozása érdekében az egészségbiztosítási szerv által megkötött támogatásvolumen-szerződéssel. A gyógyszer szabályozásának

rendszeréből tehát nem az következik, hogy az adózó csak a saját maga által teljesített támogatásvolumen befizetésekkel csökkentheti az adóalapot.

[19] Hangsúlyozta, amennyiben a támogatásvolumen befizetést nem vennék ki az adóalapból, akkor a nem költségvetési forrásból fedezett gyógyszer-támogatási rész után is keletkezne adófizetési kötelezettség, ami viszont ellentétes az arányos közteherviselés elvével és a gyógyszeradó céljával, amely kizárólag a költségvetési forrás után kíván adófizetési kötelezettséget előírni.

[20] Az elsőfokú bíróság jogértelmezése szerint, amennyiben a költségvetés nem kíván forrást biztosítani egy adott gyógyszer társadalombiztosítási támogatásához és emiatt a gyógyszer társadalombiztosítási támogatásának forrását kizárólag a támogatásvolumen befizetések biztosítják, úgy ilyen esetben is kellene gyógyszeradót fizetni a gyógyszer társadalombiztosítási támogatásának alapul vételével, pedig a költségvetést nem is terheli kiadás. Ez az értelmezés ellentétes a gyógyszeradó céljával. A jogerős ítélet értelmezése költségvetési szempontból kétszeres bevételt, a felperes és csoportja szempontjából pedig kétszeres teherviselést eredményez.

[21] Sérelmezte, az elsőfokú bíróság a döntését érdemben nem indokolta, csupán megismételte az alperes következtetéseit, így az indokolásából nem állapítható meg, hogy milyen indokok alapján minősítette a felperes jogértelmezését a Gyftv. 38. § (4) bekezdésével szemben állónak, és miért fogadta el helytállónak az alperesi jogértelmezést. Pusztán annak kinyilvánítása, hogy az elsőfokú bíróság az alperes álláspontjával egyetért, nem fogadható el az alperesi határozat bírósági felülvizsgálata körében hozott ítélet indokolásaként. Hivatkozott a Kúria BH 2021.2008., BH 2019.120. számú döntéseire, az Alkotmánybíróság 7/2013. (III.01.) AB határozatára.

[22] Álláspontja szerint az adóbírság mértékének meghatározása körében az adóhatóság érvelése önellentmondásos, a feltárt adókülönbözet valójában eltérő jogszabályértelmezésre vezethető vissza.

[23] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Kifejtette, hogy a döntés megalapozott, megfelel a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, kellő részletességgel ismerteti a határozat alapjául szolgáló tényállás releváns elemeit és a felek álláspontját, az ügy lényeges körülményeit érintő kérdéseket kellő mélységben megvizsgálta és annak eredményét, döntésének indokait részletesen levezette és bemutatta. A Gyftv. 38. § (4) bekezdésében foglaltaknak sem a nyelvtani, sem a rendszertani értelmezéséből nem következhet a felperesi álláspont. A jogszabály nem terjeszti ki a támogatásvolumen-szerződéseket megkötő jogi személyek körét, így a kapcsolt vállalkozás által teljesített befizetések esetén nem ismerhető el az adóalap csökkentésének jogszerűsége. Utalt arra, hogy az adóbírság tekintetében a felperes által vélt ellentmondás nem állapítható meg, sem a határozatokban, sem a jogerős ítéletben.

A Kúria döntése és jogi indokai

[24] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[25] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 116. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételére nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[26] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti.

[27] A felperes az Alaptörvényben rögzített jogát gyakorolta akkor, amikor az elsőfokú adóhatározattal szemben fellebbezést, a másodfokú határozat bírósági felülvizsgálata iránt keresetet, majd a meghozott elsőfokú ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

[28] A Kp. 2. § (4) bekezdése értelmében, ha e törvény eltérően nem rendelkezik a bíróság a közigazgatási jogvitát a kereseti kérelem, a felek által előterjesztett kérelmek és jognyilatkozatok keretei között bírálja el. A jogalkotó ezen alapelvi rendelkezése a Kp. további részeiben tételesen is megjelenik, a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § rendelkezik a jogorvoslati eljárás korlátairól. A Kúria a rendkívüli perorvoslati eljárásban a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján jogkérdésben jár el, azt vizsgálhatja, hogy a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt jogszabálysértést megvalósította-e vagy sem.

[29] Rögzíti a Kúria, hogy felperes a felülvizsgálati kérelmének 37. pontjában jogszabályi megjelölés és indokolás nélkül hivatkozott nemzetközi vállalatcsoportra, kapcsolt vállalkozásra, amely törvényi feltételek hiányában érdemben nem volt vizsgálható. A Kúria áttekintette a felperes részéről e pontban megjelölt Kfv.I.35.489/2020/8. számú kúriai döntésnek a vállalatcsoporttal kapcsolatos [34] bekezdését és – amellett, hogy a hivatkozás eltérő adónemhez, általános forgalmi adóhoz, illetve társasági adóhoz és nem a gyógyszeradóhoz kapcsolódik – megállapította, hogy e bekezdésben foglaltakat a Kúriának jogszabállyal alátámasztott, részletesen előtárt keresetrész és jogi alapokon nyugvó részletesen kifejtett felülvizsgálati kérelemrész hiányában összevetni, alkalmazni nem állt módjában. A felperesnek azt a figyelemfelhívását, hogy nemzetközi vállalatcsoport tagja, önmagának kellett volna jogi tartalommal megtöltenie, ami azonban elmaradt.

[30] A perben a peres felek eltérően értelmezték a Gyftv. 38. § (4) bekezdésében foglaltakat, azonban a vizsgált időszakra vonatkozó alábbi alapvető tényeket egyezően adták elő:

- a négy gyógyszer forgalomba hozatali engedélyének jogosultja a felperes,
- a felperes Magyarországon forgalmazási tevékenységet nem végzett,
- a négy gyógyszert Magyarországon a Zrt. értékesítette a nagykereskedők részére,

– támogatásvolumen szerződéseket a Zrt. kötötte meg a NEAK-kal és

– a felperes és a Zrt. átvállalási szerződést nem kötött egymással. E polgári jogi aktusokat az elsőfokú ítélet a Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4)-(5) bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően tartalmazza.

[31] Megegyeztek a felek továbbá e szerződésekből és jogviszonyokból következő, a Gyftv. rendelkezésén alapuló befizetési következményekben is, mely szerint:

– a felperesnek a Gyftv. 36. § (1) bekezdése, a 40/A. § (1) bekezdése alapján gyógyszeradó fizetési kötelezettsége keletkezett, amelyet bevallott és megfizetett,

– a támogatásvolumen-szerződésekből a Zrt.-nek befizetési kötelezettsége keletkezett, amelyet a saját nevében, a saját pénzforgalmi számlájáról teljesített.

[32] Az elsőfokú ítélet a Gyftv. ezen előírásainak teljesítettségét a felperesnél és a Zrt.-nél is a Pp. 346. § (4)-(5) bekezdései szerint tartalmazta.

[33] A Kúriának ezt követően – az Alaptörvény 28. cikkének alkalmazásával - a Gyftv. 38. § (4) bekezdését kellett értelmeznie. E törvényhely kimondja, a gyógyszer forgalomba hozatali engedélyének jogosultja a 36. § (1) bekezdésében és 40/A. § (1) bekezdésében meghatározott fizetési kötelezettségének alapját csökkenti a tárgyi időszakra vonatkozó támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetés általános forgalmi adóval csökkentett összegével.

[34] A felperesi hivatkozással ellentétben a Kúria álláspontja szerint nem sértette meg az elsőfokú bíróság a Pp. indokolást szabályozó törvényhelyeit akkor, amikor ítéletében, egyetértve az adóhatóság jogértelmezésével és NEAK álláspontjával, maga is úgy értelmezte a Gyftv. 38. § (4) bekezdését, hogy akkor lehetséges az adóalap csökkentése, ha mind a két kötelezettség befizetője ugyanaz a személy (cég). Az elsőfokú bíróság a Gyftv. 38. § (4) bekezdésében foglaltakat az e bekezdésben megjelölt, a jogalkotó akaratával megegyező jogszabályhelyekkel vetette össze. Önmagában azért, mert más, vagy nagyobb terjedelmű levezetést, összehasonlítást nem végzett, döntése nem válik jogszerűtlenné.

[35] Nem vitásan a felperes és a Zrt. két külön jogi személy, a felperes önálló adóalany, külön adózói tevékenységgel, önálló bevallásokkal és befizetésekkel. A Gyftv. 38. § (4) bekezdése – a Kúria szerint – a Gyftv. 36. § (1) bekezdésében és a 40/A. § (1) bekezdésében meghatározottak alapján az adófizetési kötelezettséget teljesítő adózót nem jogosítja fel arra, hogy bárki, azaz más személy, akár más adózó által teljesített befizetést a saját javára gyógyszeradóalap csökkentésre felhasználhassa. A felperes önálló adózói eljárását másik jogi személy befizetésével a törvényhely nem kapcsolja össze.

[36] Felperes sem vonta kétségbe, hogy nem kötött szerződést sem a Zrt.-vel, sem a NEAK-kal. A befizetések és az adózás előtárt rendszerében a részéről meg nem kötött

szerződések és nem teljesített befizetés hiányában a Gyftv. 38. § (4) bekezdése nem teremt lehetőséget a befizetés és az adó felperes szerinti, az ő javát szolgáló összekapcsolására. Az ítéletben rögzített tényállás alapján a Gyftv. 38. § (4) bekezdése alkalmazásával az adó alapját – amit az alperes és elsőfokú bíróság is helytállóan állapított meg – a felperes nem csökkenthette. Hivatkozásával ellentétben az EUB C-717/19. számú ítélete a perbeli jogkérdést érdemben nem befolyásolta.

[37] Az adóbírság körében az irányadó jogszabályok áttekintése alapján megállapítható, hogy az Alaptörvény 40. cikke a közteherviselés szabályait rögzíti, a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Stab.tv.) 28. § (1) bekezdésében foglaltakkal együtt. Az Art. 1. §-a előírja az adójogviszonyokban a jogok rendeltetésszerű gyakorlását. Az Art. 215. §-a határozza meg az adóbírság alapját és mértékét, mely az Art. 215. § (3) bekezdése szerint, ha e törvény másként nem rendelkezik, az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés 50%-a. Az Art. 219. §-a kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre lehetővé teszi az adóbírság mérséklését vagy kiszabása mellőzését. A (2) bekezdés kimondja, hogy az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, illetve azt, hogy a körülményekből megállapíthatóan az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt el.

[38] A Kúria a hatályos jogszabályi rendelkezések mellett áttekintette az Alkotmánybíróság adóbírsággal kapcsolatos döntéseit, közöttük a 3234/2021. (VI. 04.) AB, a 17/2019. (V. 30.) AB, és a 25/2020. (XII. 02.) AB határozatokat. Az Alkotmánybíróság döntéseiben kifejtette, hogy a közigazgatási szankciókat különböző szempontok alapján eltérő csoportokba sorolja a hazai szakirodalom. Közös jellemzőjük, hogy törvényi szintű szabályozáson vagy felhatalmazáson alapulnak, ebben az értelemben tehát ágazati jelleggel rendelkeznek. A szankció tételezett céljából függően megkülönböztetjük reparatív (helyreállító) és a represszív (megtorló) szankciókat, jóllehet egy szankció egyszerre akár több cél elérésére is szolgálhat. Előbbi rendeltetése a megsértett jogrend helyreállítására, míg az utóbbi a jövőbeli jogsértésektől való elrettentésre, a prevencióra törekszik. Az adóbírság az anyagi adójogi fő kötelezettség megsértését torolja meg. E bírság kimentési standardja az, hogy „az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el” [Art. 171. § (1) bekezdés, 172. § (21) bekezdés]. Emiatt a bírság szubjektív szankció, és represszív célokat szolgál.

[39] Az Alkotmánybíróság hangsúlyozta, hogy az adóhatóságnak az adóbírság mértékét az egyedi ügy jellemzőihez kell igazítania mérlegelés útján, a mérséklésénél az ügy összes körülményét gondosan mérlegelve.

[40] A Kúria több eseti döntésében foglalkozott az adóbírság kérdésével. A Kfv.I.35.748/2015/5. számú döntése szerint 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, amit visszatartás céljából vezetett be a jogalkotó. A Kfv.I.35.341/2020/11. számú döntés értelmében a Kúria ítélkezési gyakorlata megköveteli az adóbírság kiszabása körében az eset összes körülményeinek

mérlegelését (BH 2016.124, BH 2009.164, Kfv.35.173/2014/7., Kfv.35.748/2015/5.). A mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatáról a Kúria megalkotta a 2/2015. (XI. 23.) KMK véleményt, melynek értelmében: „A bírság kiszabásáról rendelkező mérlegelési jogkörben hozott határozat jogszerűen akkor változtatható meg, ha jogsértés fennáll, de akár a jogalap tekintetében, akár a cselekmény súlyának értékelése körében eltérő tényállás állapítható meg, továbbá akkor is, ha a bíróság azt észleli, hogy a hatóság az egyedi ügy sajátosságait tévesen, logikátlanul, nem a súlyuknak megfelelően értékelte.”. A Kúria a Kfv.I.35.173/2014/7., Kfv.35.748/2015/5. számú döntéseiben rögzítette, hogy az adóbírság mérséklésének kettő törvényi feltétele van, (...): „a kivételes méltánylást érdemlő körülmény és a kellő körültekintő magatartás”. Az adóbírság mérséklésére (elengedésére) abban az esetben van tehát lehetőség, amennyiben azt különös méltánylást érdemlő körülmény indokolja. E körben az eset összes körülményét mérlegelni kell, különös súllyal az adózó magatartására.

[41] A Kúria eljáró tanácsa az adóbírságra vonatkozó kúriai joggyakorlattal egyetért, attól elérni indokoltságának hiányában nem kíván.

[42] A Kúria az elsőfokú bírósággal egyezően megállapította, hogy az adóhatóság határozataiból a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, határozata megfelel a mérlegelési jogkörben hozott határozatnak.

[43] Az elsőfokú bíróság és a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria vizsgálta a felperes keresetében meghatározott, részéről különös méltánylást érdemlőnek minősített körülményeket. A Stab.tv. idézett 28. § (1) bekezdése, továbbá az Art. 1. §-ának előírása, mely szerint az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni, a külföldi gazdasági társaságokra is adózói kötelezettségeket ró, és így a felperest sem mentesíti a törvényes kötelezettségeinek teljesítése alól. A „külföldi” állapot nem különös méltánylást érdemlő körülmény.

[44] A felperes hivatkozott továbbá különös méltánylást érdemlő körülményként arra, hogy nincsen olyan munkatársa, aki a magyar gyógyszeradó fizetési kötelezettséget érintően átfogó szakmai ismeretekkel rendelkezne. A Kúria álláspontja szerint abban az esetben, ha az adózó által választott tevékenységéhez a más nemzet adótörvényeinek szakértői ismerete szükséges, az adózó kötelezettsége, hogy a jogszerű adózása érdekében e szakértelmet az adózás területén is biztosítsa, ez másra át nem hárítható feladat, ahogyan az adótörvények betartása sem. A felperes hivatkozásával szemben ez az Art.-ben a szankcionálás körében kivétel szabályként nem értékelhető.

[45] A Kfv.I.35.748/2015/5. számú ítéletében a Kúria kifejtette, hogy szakképzett könyvelő alkalmazását a mérlegelés körében a bírság mérséklése érdekében nem lehet figyelembe venni. Hangsúlyozza a Kúria az Art. 1. §-a, azaz a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye körében - ahogyan arra ezen eseti döntésében már rámutatott -, az adókijátszás nem csupán fiktív ügylet, vagy az adófizetés hiánya esetén valósul meg, közpénzügyi érdeksérelmet jelent az is, ha az adóhatóság ellenőrzései szükségesek ahhoz, hogy az adózó jogszerűen teljesítse az adótörvényben írt kötelezettségeit.

[46] A felperes keresete ezért e részében sem volt alapos, amelyről az elsőfokú bíróság jogszerűen rendelkezett, így jogszabálysértés e körben sem volt megállapítható.

Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[47] *A gyógyszeradó fizetési kötelezettség alapjának csökkentése a Gyftv. 38. § (4) bekezdése szerint akkor lehetséges, ha a gyógyszeradót és a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetést ugyanaz az adóalany teljesíti.*

Az adóbírság mérséklésénél különös méltánylást érdemlő körülményként nem értékelhető, ha az adózó által választott tevékenységhez a más nemzet adótörvényeinek szakértői ismerete szükséges, az adózó kötelezettsége, hogy a jogszerű adózása érdekében e szakértelmet az adózás területén is biztosítsa, ez másra át nem hárítható feladat, ahogyan az adótörvények betartása sem.

Záró rész

[48] A Kúria a pernyertes alperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdései alapján megállapított felülvizsgálati perköltség viselésére a pervesztes felperest kötelezte a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83. § (2) bekezdése alapján, melynek összegét az alperes által felszámított összeggel egyezően állapította meg.

[49] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39. § (1) bekezdése és 50. § (1) bekezdése, valamint a Kp. 35. §-e alapján alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése és 102. § (1) és (6) bekezdése alapján a felülvizsgálati illeték viselésére a felperes köteles.

[50] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. október 6.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró
bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk.

Dr. Rák-Fekete Edina sk. bíró
bíró

Dr. Horváth Tamás sk.

A kiadmány hitelél:
tisztviselő

...