



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.062/2021/9.

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

A felperes: Felperes1 Cím3

A felperes képviselője: dr. Lelkes Péter egyéni ügyvéd
Cím4

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(1134 Budapest, Dózsa György út 128-134.,
levelezési cím: 6721 Szeged, Bocskai út 14.)

Az alperes képviselője: jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 11. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Szegedi Törvényszék 101.K.700.648/2020/7.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Törvényszék 101.K.700.648/2020/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a 64623472-2-26 adószám alatt, mint egyéni vállalkozó, és mint un. adószámos magánszemély is folytatott adóköteles tevékenységet. A felperes adószámát az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. (a továbbiakban: Art.) 246.§ (1) bekezdés g) pontja alapján, mivel felperes a 2018 március hónapra vonatkozó áfa összesítő nyilatkozatot a törvényi határidőtől számított 365 napon belül, az adóhatóság felszólítása ellenére, nem nyújtotta be, a 2019. szeptember 27-én kézbesített, 2019. október 15-én véglegessé vált határozattal törölték. Az adóhatóság tájékoztatta az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szervet az adószám törléséről, az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről szóló 2009. évi CXV. tv. (a továbbiakban: Evecv.) 19.§ (1) bekezdés e) pontjára tekintettel a jogosultság nyilvántartásból való törlésének szükségességéről. Az adószám törlése a felperesnek az adószámos magánszemély adóhatósági nyilvántartásából való törlésével is járt. Az október 15. és 21. közötti időszakban felperes új adószámon végezhetett adószámos magánszemélyként tevékenységet. Felperes az elmulasztott összesítő nyilatkozatot 2019. október 21-én nyújtotta be, és 2019. október 22-ével új vállalkozói adószámot váltott ki.

[2] A felperes 2019. december 5. napján az adószám ismételt megállapítását, illetve visszaállítását kérte 2019. október 21. napjával, mert az adószám törlésére okot adó hiányosságot ezen a napon pótolta.

[3] Az elsőfokú adóhatóság mind az ismételt megállapítás-, mind a visszaállítás iránti kérelmet elutasította. Indokolása szerint a felperes által alkalmazott 19T101 nyomtatványon csak abban az esetben van lehetőség az adószám ismételt megállapítására, ha az adószámot az adóhatóság a saját nyilvántartásából véglegesen még nem törölte. Az ismételt megállapításnak az is feltétele, hogy felperes pótolja az adószám törlésének alapjául szolgáló mulasztást, amire egyébként 2019. október 21-én került sor. A visszaállításnak azért is akadálya az Art. 246.§ (7) bekezdése, mert az adószám visszamenő hatállyal nem adható ki, arra legkorábban a kérelem benyújtás napjával kerülhet sor, ami felperes esetében 2019. december 5. lett volna. A gazdasági tevékenység csak új adószám igénylésével folytatható. Felperes az új adószámot 2019. október 22-ével már megkapta, adószámos magánszemélyként is új adószámmal járt el.

[4] Alperes a 2284832799 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

A kereseti kérelem

[5] A felperes keresetében előadta, abban a jogkérdésben kell állást foglalni, hogy megállapítható-e ismételten az egyéni vállalkozó adószáma abban az esetben, ha azt már jogerősen törölték, azaz az Art. 246.§ (7) bekezdés b) pontja alapján lehet-e különbséget tenni a vállalkozói formák és adózók között. Indítványozta Alkotmánybíróság előtti eljárás kezdeményezését.

Az elsőfokú ítélet

[6] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

[7] Indokolása szerint az előzményi közigazgatási döntés törvényességét nem vizsgálhatja. Ebből következően jelen közigazgatási perben kizárólag az adószám visszaállítása iránti felperesi kérelmet elutasító határozat jogszerűsége vizsgálható, magának a törlésnek a jogszerűsége nem. Kitért arra, hogy a törlő határozat jogszerűségét a felperes által benyújtott felügyeleti intézkedés iránti kérelem elbírálása során vizsgálták.

[8] Az elsőfokú adóhatóság az Art. 246. § (7) bekezdés b) pontja alapján 2019. október 16-tól új adószámot adott ki felperes számára, így az egyéni vállalkozói jogalanyiség elvesztését alaptalanul kifogásolta felperes. Egyebekben az Evecv. 3. § (3) bekezdése értelmében egy természetes személynek egyidejűleg egy egyéni vállalkozói jogviszonya állhat fenn, erre figyelemmel az új adószámot követően a régi adószám visszaállítására nincs jogszabályi lehetőség. Kitért az elsőfokú bíróság arra, hogy az Art. az adószám felfüggesztésének jogintézményét már nem tartalmazza, ugyanakkor a korábbi adószám

felfüggesztési esetek többségét áthelyezte az adószám törlési okok közé. Ennek az a jelentősége, hogy az adószám törlés intézkedés elveszítené a hangsúlyozottan szankciós jellegét akkor, ha felperesnek lehetősége lenne arra, hogy a törlési ok megszüntetése, ebben az esetben a 2018. március havi összesítő nyilatkozat benyújtása után, a korábbi véglegesen törölt adószám visszaállítását kérje.

[9] Az elsőfokú bíróság ennek alapján azt állapította meg, hogy az adóhatóság jogszerűen járt el, amikor az új adószámmal rendelkező felperesnek a korábbi adószám visszaállítására irányuló kérelmét elutasította.

[10] Az elsőfokú bíróság nem tekintette alaposnak a felperes Alkotmánybírósági eljárás kezdeményezésére vonatkozó indítványát, mivel a keresettel támadott alperesi határozat nem a felperes által Alaptörvény ellenesnek vélt Evecvtv. 19. § (1) bekezdés e) pontján alapult, az a jogszabályi rendelkezés a törölő határozat indokolásának részét képezte, a per eldöntése szempontjából jelentőséggel nem bírt.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[11] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az alperesi elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezése mellett az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint Alaptörvény ellenes az Evecvtv. 19. § (1) bekezdés e) pontja, mert a támadott szabályozás sérti a jogorvoslathoz való jogot és a vállalkozás szabadságát, hiszen nem ad lehetőséget az egyéni vállalkozói formát választó gazdálkodóknak a jogorvoslatra. Az egyéni vállalkozások esetében a törlés az adóhatóság értesítésére tekintettel mindenféle jogi aktus nélkül történik, ezzel szemben a társas vállalkozások esetében van fellebbezési jog. Indítványozta a felülvizsgálati eljárás felfüggesztését, és a támadott jogszabályhely Alaptörvény ellenességének megállapítására irányuló kezdeményezést.

[12] Az ügy érdemét érintően arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság tévedett és kirívóan okszerűtlen következtetést vont le akkor, amikor arra alapította döntését, hogy az egyéni vállalkozónak nem lehet ugyanazt az adószámot megállapítani, hiszen már korábban megállapítottak részére egy új adószámot. Tévedett akkor, amikor nem látta relevánsnak az Evecvtv. 19. § (1) bekezdésének alkalmazhatóságát és annak Alaptörvény ellenességét, hiszen ítéletét maga is az Evecvtv. 3. § (3) bekezdésére alapította. Önmagában az, hogy a felperesnek időközben lett egy másik adószáma, nem jelenti azt, hogy az előző adószám visszaállításával utóbb ez az adószám technikailag ne lenne megszüntethető. A jogvita szempontjából annak lett volna jelentősége, hogy lehet-e a gazdálkodási formák alapján diszkriminatív módon alkalmazni az Art. 246. § (7) bekezdését azért, mert az adószám jogerős törlésével egyidejűleg az egyéni vállalkozónak nincs lehetősége az adószám visszaállítására, míg ezzel szemben egy gazdálkodó szervezetnek a kénysztörölés jogerős elrendeléséig bármikor

lehetősége van erre. A jogerős ítélet érvelését elfogadva az Art. 246. § (7) bekezdésében foglalt szankciós jelleg csak az egyéni vállalkozók esetében érvényesülne.

[13] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Részletesen bemutatta, miként és miért mutatkozik eltérés az egyéni vállalkozók és társasvállalkozások esetében az adószám törlését követő, hatósági/bírósági nyilvántartásból való törlésnél.

[14] A Kúria a Kfv.6. sorszámú végzésében tájékoztatta a feleket, hogy veszélyhelyzet során érvényesülő egyes eljárásjogi intézkedések újbóli bevezetéséről szóló 112/2021. (III. 6.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Rendelet) 36.§ (1) bekezdése alapján az tárgyaláson kívül jár el, és 2021. április 1-jén hoz határozatot. Szem előtt tartva a tisztességes eljárás alapelvét, a Kúria lehetőséget biztosított a felek számára, hogy a tárgyaláson elmondani kívánt összegzést/kiemelést írásban megtehessék. Felperes előkészítői iratot nyújtott be az adószám törlés eseményeinek bemutatására, ahhoz kapcsolódó okiratokat csatolt. Alperes nem tett nyilatkozatot.

A Kúria döntése és jogi indokai

[15] A felperes felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[16] A Kúria a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: Kp.) 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül. A Kp. kizárja a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, ezért a felülvizsgálati kérelmet követő felperesi előadást a Kúria csak annyiban vette figyelembe, amennyiben összhangban állt a kérelemmel.

[17] Az Art. 246. § (5) bekezdésének b) pontja kimondja, hogy az állami adó- és vámhatóság az adószám törléséről hozott határozat véglegessé válásának megállapítását követő napon az egyéni vállalkozók nyilvántartásában szereplő adózók esetében megkeresi az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szervet a törlés tényének és időpontjának az egyéni vállalkozók nyilvántartásába való bejegyzése érdekében. Az Evectv. 19. § (1) bekezdésének e) pontja szerint az egyéni vállalkozói tevékenységre való jogosultság e törvény erejénél fogva megszűnik, ha az adóhatóság törölte az egyéni vállalkozó adószámát, a törlést kimondó határozat véglegessé válásának napján.

[18] A felperes felülvizsgálati kérelmében azt sérelmezte, hogy míg az egyéni vállalkozói tevékenységre való jogosultság a törvény erejénél fogva megszűnik, és az adóhatóság

értesítése alapján jogorvoslat nélkül sor kerül a törlésre, addig a gazdasági társaságok esetében a céget megszüntnek nyilvánító végzéssel szemben biztosított a fellebbezési lehetőség, illetve a cégbíróság maga is dönthet a megindított törvényességi felülvizelési eljárás megszüntetéséről. Felperes álláspontja szerint ez a különbségtétel sérti a vállalkozás szabadságát, illetve a jogorvoslathoz való jogot, a szabályokat az elsőfokú bíróság nem alkalmazhatta volna.

[19] Az érintett rendelkezések alkalmazásához vezető történeti tényállás két önálló szakaszra bontható. Az elsőben az adóhatóság az adózó adószámát valamely törvényben meghatározott okból törli. A második szakaszban az adószám végleges törlésének konzekvenciáit vonják le az adóigazgatási eljárástól elkülönült eljárásban, az adott eljárásra irányadó ágazati szabályok szerint. Így az Evecv. alapján, a törvény erejénél fogva kerül sor az egyéni vállalkozó egyéni vállalkozói tevékenységének megszűnésére, majd hatósági eljárás eredményeként nyilvántartásból való törlésére, illetve gazdasági társaságok esetében a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. tv. alapján a cégnyilvántartásból történő törlésére.

[20] Az eljárás első szakasza esetében az Art. 246.§-ának rendelkezései az irányadók, amelyek az adózókat egyes tételeken nevesített esetektől eltekintve egységesen kezelik. Ilyen eltérést tartalmaz a csoportos áfa alanyokra vonatkozó (4) bekezdés, az adószámában újólag sem részesíthető társasvállalkozásokra vonatkozó (8) bekezdés és a felszámolás esetén követendő eljárást szabályozó (9) bekezdés. Az eltérések az egyéni vállalkozó felperes esetében vagy nem irányadók, vagy éppen a felperes által vitatott Evecv. alkalmazásához vezetnek. Az adószám visszaállítása/megállapítása esetében – a (8) bekezdést meghaladóan – az Art. 246.§-a nem tesz különbséget az egyes adózók között.

[21] Amennyiben az eljárás első szakaszában az adószám törlésére irányuló határozat véglegessé válik, a törléssel járó jogkövetkezmények alól csak abban az esetben mentesülhet az adózó, ha az adóhatóság az adószám törléséről szóló határozatát visszavonta, megsemmisítette, vagy a bíróság hatályon kívül helyezte. Egyebekben maga az Art. 246.§ (2) bekezdése is tartalmaz egy általános, minden adózó részére – így az egyéni vállalkozók számára is – biztosított kimentési lehetőséget, amikor arról rendelkezik, hogy nincs helye az adószám törlésének, ha az adózó az adószám törléséről szóló határozat véglegessé válását megelőzően a törvényes állapotot helyreállította. Az adószámot törölő határozat véglegessé válását követően az adóhatóságnak az Art. 246.§ (5) bekezdése alapján törvényi kötelezettsége, hogy a határozat véglegessé válásának megállapítását követő napon értesítse a cégbíróságot, az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szervezetet, illetve az adózó nyilvántartását vezető egyéb szervet a törlésről. Az adóhatóság eljárási jogosultsága itt lezárul.

[22] Az eljárás következő szakaszában mutatkozik alapvető különbség a jogorvoslathoz való jog érvényesülése kapcsán az egyéni vállalkozók, és a társasvállalkozások között. Ezekre az eljárási cselekményekre azonban az adóhatóságnak – az előzőekben jelzett, a második szakaszt megindító értesítésen túl – semmiféle ráhatása nincs, azokról nem rendelkezhet,

ezekben a kérdésekben nem hozhat semmilyen döntést. Így ezekben a kérdésekben adóigazgatási eljárásra tartozó közigazgatási cselekmény bírósági jogorvoslata kapcsán a bíróság sem foglalhat állást.

[23] A felperes valójában ezen második szakasz bekövetkezésének módját kifogásolta, amikor arra hivatkozott, hogy a jogalkotó eltérő szabályrendszert alakított ki az egyéni vállalkozások és a társas vállalkozások megszűnése tekintetében. A Kúria azonban ismételten kiemeli, hogy az elsőfokú bíróságnak abban a kérdésben kellett dönteni, hogy a felperes adószámának ismételt megállapítására, illetve korábbi adószámának visszaállítására irányuló kérelmét elutasító elsőfokú döntést helybenhagyó másodfokú alperesi határozat jogszerű-e. A bírósági jogorvoslatnak tehát nem csak a korábbi, adószám törlését elrendelő végleges határozat jogszerűségének vizsgálata, de az adószám törlése jogkövetkezményeit megállapító, adójogi jogszabályokon túli, az egyes vállalkozási formák megszűnését szabályozó joganyag sem képezte tárgyát, így az Evectv. 19.§ (1) bekezdés e) pontja sem. Ezen jogszabályhely alkalmazásának mikéntje az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatos ügyekben eljáró, Kormány által rendeletben kijelölt szerv által megvalósított közigazgatási cselekmény kapcsán vitatható. Mivel nem lehet a jelen bírósági jogorvoslatnak és így a felülvizsgálati eljárásnak a tárgya, a Kúria nem vehette figyelembe, nem elemezhetette az alperesi ellenkérelemnek az egyéni vállalkozók és társasvállalkozások adószám törlését követő, hatósági/bírósági nyilvántartásból való törlésére vonatkozó előadását. A Kúria itt utal arra, hogy az Evectv. 19.§-át mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság arra a tényszerű összefüggésre tekintettel hívta fel, miszerint az adószám végleges törlésével a törvény erejénél fogva megszűnt felperes egyéni vállalkozói tevékenységre való jogosultsága, így a megszűnt tevékenységhez tartozó korábbi adószámon már nem folytathat vállalkozói tevékenységet.

[24] Az adóigazgatási eljárásra irányadó Art. 37. § (5) bekezdése az adózók nyilvántartásba vétele kapcsán kifejezett, az Evactv.-re utaló szabályt tartalmaz. Annak alapján az Evactv. szerinti egyéni vállalkozói nyilvántartásban szereplő természetes személy az egyéni vállalkozói tevékenységre való jogosultsága megszűnését követően, tevékenységének az Szja tv. szerinti egyéni vállalkozóként vagy adószámmal rendelkező természetes személyként történő folytatása során, az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről szóló törvény szerint újabb bejelentést tesz, akkor az állami adó- és vámhatóság hivatalból másik adószámot állapít meg részére, amelyről értesíti az adózót. Az állami adó- és vámhatóság a bejelentés időpontjától ezen másik adószámon tartja nyilván az adózót. Az Art. ezen szabálya fordítja át az adóigazgatási eljárás számára az Evactv. 3.§ (3) bekezdésének azon rendelkezését, mely szerint egy természetes személynek egyidejűleg egy egyéni vállalkozói jogviszonya állhat fenn. A szabályozás következtében nem sértett jogszabályt az elsőfokú bíróság akkor, amikor a régi adószám visszaállításának korlátját látta abban, hogy a felperes időközben már új egyéni vállalkozói adószámot kapott.

[25] A rendelkezésre álló iratok alapján a Kúria tényként állapította meg, hogy a felperes adószámát törölő elsőfokú határozat 2019. október 15-én véglegessé vált. A törlésre okot adó hiányt felperes 2019. október 21-én pótolta. A hiány pótlása nem csupán az adószámot törölő adóhatósági határozat visszavonásával – Art. 246.§ (2) bekezdés utolsó mondat: Nincs helye az adószám törlésének, ha az adózó az adószám törléséről szóló határozat véglegessé válását

megelőzően a törvényes állapotot helyreállította. -, hanem az új adószám kiadásával is összefüggésben áll. Az Art. 246.§ (7) bekezdés b) pontja szerint ugyanis az adószám törlését követően az adózó az állami adó- és vámhatóság az adószámot a kérelem benyújtása napjával abban az esetben állapítja meg, ha az adózó teljeskörűen pótolta az adószám törlésének alapjául szolgáló mulasztását. Az Art. ezen rendelkezése sem az eredeti adószám visszaállítását/megállapítását, hanem a korábbi adószám végleges törlését követően egy újabb adószám kiadását teszi lehetővé. Helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy felperes esetében a perbeli tényállás mellett nem kerülhetett sor a korábbi, törölt adószám visszaállítására/megállapítására.

[26] A Kúria vizsgálta, hogy jelen felülvizsgálati eljárásban lehetséges-e az Evecv. 19.§ (1) bekezdését érintő bírói indítvány előterjesztése az Alkotmánybíróság előtt. A Kúria az előzőekben megállapította, elkülönül egymástól az adóigazgatási eljárásnak és az egyéni vállalkozói tevékenység megszűnésének szabályozása, a jelen felülvizsgálati eljárás az adóigazgatási eljáráshoz kapcsolódik. A Kúria figyelemmel volt arra is, hogy az egyéni vállalkozó felperes a visszaállítást lehetővé tevő hiányt a törvényi határidőben nem pótolta, amely tényállási elem az Evecv. 19.§ esetleges alaptörvényellenessége esetén is fennmarad. A két jogterület funkcionális eltérésére tekintettel a Kúria mellőzte a felperes indítványát.

[27] A felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott olyan jogszabályi hivatkozást, amit az elsőfokú bíróság megsértett volna. Ezért a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121.§ (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[28] *Egyéni vállalkozó adózó esetében az adószám visszaállítására az adózó kérelmére csak az adószámot törölő határozat véglegessé válása előtt kerülhet sor. Egyéb esetben az egyéni vállalkozó adózó a törléssel járó jogkövetkezmények alól csak abban az esetben mentesülhet, ha az adószám törléséről szóló határozatot az adóhatóság visszavonta, megsemmisítette, vagy a bíróság hatályon kívül helyezte.*

Záró rész

[29] A Kúria a pervesztes felperest a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[30] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (1) bekezdése alapján viseli a pervesztes

felperes. A Kúria a felülvizsgálati eljárás illetékének alapját az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 39.§ (3) bekezdése d) pontja szerint, mértékét az Itv. 50.§ (1) bekezdésének megfelelően állapította meg.

[31] A felperes felülvizsgálati kérelmében tárgyalás tartását kérte. A Kúria 6. sorszámú végzésében tájékoztatta a feleket, hogy a Rendelet 36.§ (1) bekezdése alapján a veszélyhelyzet ideje alatt a Kúria fő szabály szerint tárgyaláson kívül jár el. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperesek a Rendelet 36.§ (3) bekezdés a)-c) pontjaiban foglaltak feltételek megléte esetén kérhetik a tárgyaláson kívüli elbírálás helyett azt, hogy a tárgyalás a veszélyhelyzet megszűnését követő időpontra kerüljön elhalasztásra. A felperes esetében a feltételek nem álltak fenn, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

[32] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Kp. 116. d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. április 15.

dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva s.k. előadó bíró, dr. Heinemann Csilla s.k. bíró