



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete

Az ügy száma: Kfv.V.35.377/2022/7.
A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Kalas Tibor bíró
dr. Demjén Péter bíró
Ságiné dr. Márkus Anett bíró
A felperes: felperes1 (cím1)
A felperes képviselője: dr. Palásti Péter ügyvéd (cím2)
Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)
Az alperes képviselője: dr. Csepregi Judit kamarai jogtanácsos
A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes
A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2022. június 16. napján kelt 40.K.706.951/2021. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 40.K.706.951/2021. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] egyéb1 2008. július 8-tól a egyéb2 (a továbbiakban: akadályhordozó társaság) vezető tisztségviselője és 50%-ot meghaladó szavazati joggal rendelkező tagja, továbbá 2020. december 30. napjától a felperesi társaság cégnyilvántartásba bejegyzett vezető tisztségviselője volt.

[2] Az adóhatóság az akadályhordozó társaság adószámát 2012-ben törölte, majd – anélkül, hogy annak visszaállítására sor került volna – a 2020. május 1-én majd a 2020. augusztus 25. napján véglegessé vált határozataival ismét adószámának törlését rendelte el.

[3] Az akadályhordozó jelenleg is bejegyzett gazdasági társaság, adószáma 2012. évi törlésének ténye a cégjegyzékben feltüntetésre került.

[4] A felperes 2021. január 6. napján a vezető tisztségviselőjének személyében történt változás átvezetését kérte a cégbíróságon, amelyre tekintettel az adóhatóság által hivatalból indított adóregisztrációs eljárásban megállapította, hogy a felperes vezető tisztségviselője a változásbejegyzési kérelem cégbírósághoz történő benyújtásának napját megelőző 5 éven belül az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 227. § (3) bekezdése, valamint az 246. § (1) bekezdés g) pont szerint véglegesen elrendelt adószám törléssel érintett akadályhordozó társaságban a határozat meghozatalának napján, illetve azt követően vezető tisztségviselő és 50%-ot meghaladó szavazati joggal rendelkező tag volt. Erre figyelemmel – eredménytelenül - felszólította a felperest az akadály elhárítására, majd a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó-és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2021. május 4. napján kelt egyéb3 számú határozatával elrendelte a felperes adószámának és közösségi adószámának törlését.

[5] A fellebbezés alapján eljáró alperes a egyéb4 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[6] Határozatát az Art. 19. § (2a) bekezdésére, 24. § (1) bekezdés a) pontjára, 24. § (2) és (3) bekezdéseire, 246. § (2) és (3) bekezdéseire alapította.

[7] Indokolása szerint a felperes vezető tisztségviselőjének személyére tekintettel az Art. 19. § (2) bekezdés a) pontjának ac) alpontja szerinti akadály merült fel, amelyet a felperes az adóhatóság felhívására nem hárított el. Az akadályhordozó társaság adószámát a felperes változásbejegyzés iránti kérelme benyújtásának napját megelőző öt éven belül, a 2020. május 1. napján és 2020. augusztus 25. napján véglegessé vált határozataival az Art. 227. § (3) bekezdésében megjelölt okból, valamint az Art. 246. § (1) bekezdés g) pont szerint véglegesen törölte. Az akadállyal érintett személy tagi és vezető tisztségviselői jogviszonya az adószám törlését kimondó végleges (jogerős) határozatok meghozatalának napján és azt követően is fennállt. Mindezekre tekintettel az Art. 19. § (2) bekezdés a) pontjának ac) alpontja szerinti akadály fennállását jogszerűen állapította meg az elsőfokú adóhatóság, a felperes az akadályt nem hárította el és mulasztását nem mentette ki, így az elsőfokú adóhatóság jogszerűen törölte adószámát és közösségi adószámát az Art. 246. §-a alapján.

[8] A fellebbezésben foglaltakra kifejtette, hogy nem fogadható el a felperesi álláspont, mely szerint, ha az adóhatóság az adózó adószámát valamely okból már jogerősen (végleges hatállyal) törölte, az adózás rendjéről szóló 2003. XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 54. § (5) bekezdés c) pontja, az Art. 266. § a) pontja és a közigazgatási hatósági eljárás és

szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 128. § (1) bekezdés a)-c) pontja alapján nincs lehetőség az adószám ismételt törlésére még akkor sem, ha annak feltételei egyébként – más okból vagy ismételten – fennállnának, és ezért az a 2012. január 17. napján jogerőssé vált adószám törlést elrendelő határozatot követően az újabb adószám törlésre jogszerűtlenül került sor. Rögzítette, hogy a 2018. január 1. napjától a régi Art. és a Ket. rendelkezései már nem alkalmazhatók, annak vizsgálatánál tehát, hogy van-e lehetőség az adószám törlések egyidejű, illetve egymást követő alkalmazására, a régi Art. és Ket. rendelkezései nem vehetők figyelembe. Az Art. több adószám törlési okot határoz meg, azonban nem tartalmaz arra vonatkozó rendelkezést, illetve az adózó jogi képviselője által hivatkozott Art. 266. § c) pontjából [Art. 266. § c) pontja szerint az állami adó- és vámhatóság az adózót terhelő adókötelezettség jogszerű teljesítéséhez, a költségvetési támogatás jogszerű igénybeviteléhez honlapján közzéteszi azon adózó nevét, elnevezését és adószámát (csoportazonosító számát) az adószám (csoportazonosító szám) törlésére utalással, amely adózó adószámát az állami adó- és vámhatóság a 227. § vagy a 246. § alkalmazásával törölte, a törlést elrendelő határozat véglegessé válásától az adószám megállapításáig vagy ennek hiányában az adózó megszűnéséig] sem vezethető le olyan jogértelmezés, amely szerint a jogerősen, illetve véglegesen elrendelt adószám törléssel egyidejűleg, illetve azt követően az adóhatóság más tényállás alapján ismételten ne rendelhetné el az adószám törlését, ha az adószám törlésének jogalapja egyébként fennáll. Álláspontja szerint ezt támasztja alá az Art. 246. § (7) bekezdése is, amely rendelkezés alapján lehetőség van az adószám ismételt megállapítása iránti kérelem benyújtására. Amennyiben az adóhatóság az adószám valamely okból történő törlésével egyidejűleg vagy azt követően nem intézkedne az adószám más okból való törlése iránt, illetve anélkül rendelné el az adószám ismételt megállapítását, hogy az adózó nem valamennyi adószám törlési okot illetően állította helyre a törvényes állapotot, az adózó adókötelezettségeit meghatározó jogszabályi rendelkezések kiüresednének.

[9] Utalt arra, hogy a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.) 62. § (4) bekezdés első mondata értelmében a cég a cégjegyzékből való törléssel szűnik meg. Az akadályhordozó társaság adószámának 2012. évben elrendelt törlése alapján a cégbíróság nem törölte az akadályhordozó társaságot, ezért a hatályos jogszabályi előírások alapján a társaság adószámának törlésére 2020. május 1. és 2020. augusztus 25. napján jogszerűen került sor.

[10] A felperesi társaság 2022. március 21. napján felszámolás alá került.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[11] A felperes keresetében az első- és másodfokú adóhatósági határozat megsemmisítését kérte.

[12] Előadta, hogy az adóhatóság az Art. 19. § (2) bekezdés a) pontjának ae) alpontját jogszerűtlenül alkalmazta, mert az akadályhordozó cég adószámának törlésére a felperesi ügyvezető cégbejegyzésére történő kérelem benyújtásának napját megelőző 5 éven túl került sor, így a felperes adószámának törlésére nem volt jogi lehetőség. Addig, ameddig az adóhatóság egy törölt adószámot ismételten nem állapított meg az adózó részére, addig az adószám ismételt törléséről – erre vonatkozó hatáskör (az eljárás lefolytatására vonatkozó jog és kötelezettség) hiányában – érvényesen nem hozhat újból határozatot. Nem vitatta, hogy az adószám törlésének oka akár egyidejűleg, akár egymás követően is felmerülhet, amelynek

jogkövetkezménye nem az adószám ismételt törlése, hanem az adószám ismételt kiadásának megtagadása az Art. 246. § (7) szerint. Emiatt az akadályhordozó társaság adószámának 2020. évben történt kétszeri újbóli végleges törlésére vonatkozó határozatok az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 132. § (1) bekezdés a) pontja és 25. § (1) bekezdése szerint semmisek. Kérte a semmisség hivatalból történő figyelembe vételét.

[13] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

A jogerős ítélet

[14] Az elsőfokú bíróság az alperes teljes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[15] Megállapította, hogy a 2020. évi adószám törlését elrendelő határozatok nem semmisek, azonban az adóregisztrációs eljárásban joghatás kizárólag a 2012. évi törlésről szóló határozathoz fűződik, mert a törölt adószám törlése fogalmilag kizárt. Nem vitásan, az adóhatóság az akadályhordozó társaság vonatkozásában 2020. évben két ízben két eljárásban megállapította, hogy az adószám törlésének feltételei fennállnak és döntéseiben két további alkalommal az adószám törlését rendelte el, azonban ezen törlésnek a végrehajtása során már nem volt olyan adószám, amely ezen döntések következményeképpen került volna törlésre. Az adóregisztrációs eljárás megindulását megelőzően az akadályhordozó társaság adószámának jogerős törlése 2012. január 17. napján történt. Az Art. 19. § (2) bekezdés a) pontjának ac) alpontja alkalmazásakor az akadályhordozó társaság adószámának jogerős törlésére 5 éven túl került sor, ennek következményeképpen az alperesnek ezzel ellentétes megállapításra alapított döntése nem jogszerű.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására történő utasítását kérte.

[17] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 85. § (2) bekezdését, az Art. 19. § (2) bekezdés a) pontjának ac) alpontját.

[18] Felülvizsgálati kérelmében nem támadta az elsőfokú bíróság álláspontját, mely szerint a 2020. évi adószám törlését elrendelő határozatok nem semmisek.

[19] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg a perben eldöntendő jogkérdést, mert nem arról kellett döntenie, hogy az Art. 19. § (2) bekezdés a) pontjának ac) alpontja alkalmazása során melyik adószámot törölő határozatot kell figyelembe venni. Az Art. 24. § (1) bekezdése szerint az adóhatóságnak és a bíróságnak azt kellett vizsgálnia, hogy a felperesnél a 2021. január 6-i változás bejegyzési kérelmet megelőző öt éven belül bekövetkezett-e az Art. 19. § (2) bekezdés a) pont ac) alpontjában meghatározott akadály.

[20] Az elsőfokú bíróság a per keretein túlterjeszkedett, amikor megállapította, hogy a jogerősen törölt adószám ismételt törlését kimondó határozat jogi hatását tekintve nem

eredményezi a törölt adószám törlését. A 2020. évi adószám törlő határozatok megsemmisítésre sem adóigazgatási, sem peres eljárásban nem került sor, az akadályhordozó társaság ezen határozatokkal szemben rendes jogorvoslattal (fellebbezéssel) nem élt, a rendkívüli jogorvoslati kérelmekre (felügyeleti intézkedés iránti kérelmekre) eljárva pedig az alperes nem állapította meg, hogy az adószám törlő határozatok jogszabálysértőek. Ezt a tényállási elemet az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta döntése meghozatala során, ezáltal megsértette a Kp. 85. § (2) bekezdését.

[21] Kifejtette, hogy az adóregisztrációs eljárásban az akadály fennállását kellett megállapítania, vizsgálata nem terjedhetett ki az adószám törlő határozatok érdemben történő felülvizsgálatára, melyre a peres eljárásban sincs jogi lehetőség.

[22] Hangsúlyozta, hogy az Art. szerint az adószám törlésnek számos esete van, az adóregisztrációs eljárásban relevanciával kifejezetten az Art. 227. § (3) és 246. § szerinti esetkörök bírnak. A felperes perében az akadályhordozó társaság adószámának több okból történt törlése a bíróság előtt nem vitatható ténykérdés. Az adóhatóság több éves gyakorlata szerint az adószám törlésére akár azonos, akár különböző jogcímek alapján több ízben, egymástól függetlenül sor kerülhet. Nem feltétele az adószám újbóli törlésének, hogy előtte az adószám ismételt megállapításra kerüljön. Amennyiben az Art. kogens rendelkezései szerinti feltételek fennállnak, az adóhatóságnak az adószám törléséről rendelkeznie kell. Ennek hiányában az „első” adószám törlés után az adózók mentesülnének a további mulasztásaik jogkövetkezményei alól. Az adószám szankciós törlésének jogintézménye azt a célt szolgálja, hogy az adózó valamennyi olyan mulasztását pótolja, amely az adószám törlését eredményezheti vagy eredményezte. Ezt a jogalkotói célt szolgálja, ha az adóhatóság a törvényi előírásnak megfelelően ismételt alkalmazza az adószám törlését, ha egy másik törvényi tényállás alapján újra indokolt, még ha az adószám más ok miatt már törölt státuszban van. Az adószám szankciós törlésének tehát nem akadály, ha az adószám más tényállás alapján már törölt állapottal rendelkezik. Az adószám törlésére mindaddig lehetőség van, ameddig a gazdasági társaságot a közhiteles cégnyilvántartásból jogerősen nem törlik.

[23] A törvény tényállásonként eltérő jogkövetkezményt fűzhet az adószám szankciós törléséhez (pl. bizonyos esetekben kérhető az adószám ismételt megállapítása, más esetekben kötelezően kezdeményezi az adóhatóság a cég megszűntnek nyilvánítását). Az adószám ismételt megállapításának feltétele, hogy az ügyfél minden, korábban az adószám-törlés alapjául szolgáló hiányosságát orvosolja. Az adóregisztrációs eljárásban a 2020. évi adószám törlő határozatok alapján a keresettel támadott döntése tehát jogszerű volt.

[24] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

[25] Álláspontja szerint az adóigazgatás alapelvét, a legalitás követelményét sérti az alperes álláspontja, hogy az adószám ismételt törlésére azért van lehetőség, mert az Art. azt nem tiltja.

A Kúria döntése és jogi indokai

[26] Az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[27] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közzétételétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1)

bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[28] Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem támadta az elsőfokú bíróság rendelkezését, mely szerint a 2020. évi adószám törlésről rendelkező határozatok nem semmisek, így a Kúria döntése a jogerős ítéletet ebben a részében nem érintette.

[29] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság jogszabálysértés nélkül helyezkedett arra az álláspontra, hogy a felperesnél lefolytatott, változásbejelentéshez kapcsolódó adóregisztrációs eljárásban joghatást a 2012. évi, az akadályhordozó társaság adószámát törölő határozat válthat ki, az akadályhordozó társaság további adójogi jogsértéseinek következményeként meghozott 2020. évi határozatok nem rendelkeznek hasonló joghatással.

[30] Az Art. 24. § (1) bekezdése szerint az adóhatóságnak azt kellett megvizsgálnia, hogy a felperesi törvényes képviselő bejegyzésével a változás-bejegyzés napját megelőző öt éven belül bekövetkezett-e a 19. § (2) bekezdés a) pont ab) és ac) alpontjában meghatározott valamely akadály.

[31] Az Art. 19. § (2) bekezdés a) pont ac) alpontja kimondja, hogy az adószám megállapításának akadályja, ha adószámát az állami adó- és vámhatóság az adószám megállapítására irányuló kérelem benyújtásának napját megelőző öt éven belül a 227. § (3) bekezdésében és a 246. §-ban felsorolt okból, az ott meghatározott eljárásban jogerősen törölte.

[32] Figyelemmel arra, hogy az akadályhordozó társaság adószámának törlése 2012-ben bekövetkezett, e tény a cégnyilvántartásban feljegyzésre is került, azóta nem állapította meg ismételten az adószámot a hatóság, nem teljesül az Art. 24. § (1) bekezdésében megjelölt azon törvényi feltétel, mely szerint a változásbejegyzést megelőző öt éven belül került sor az adószám törlésére.

[33] Az adóregisztráció eljárásban a törvényi rendelkezés a törlés tényéhez, illetve annak időpontjához fűz jogkövetkezményt. Ezen nem változtat az, hogy az akadályhordozó társaság működését érintő szabálytalanságok esetén az adóhatóság technikailag – nyilvánvalóan eltérő eljárási lehetőség hiánya miatt - újból és újból adószám törlést elrendelő határozatokat hoz, ezáltal mintegy listázza az akadályhordozó társaság által elkövetett szabálytalanságokat. Ezen határozatoknak azonban a joghatása nem az adószám törlése, hanem a jogszabálysértően működő adóalanyok számára az adószám ismételt megállapításának akadályozása. E szabálytalanságok határozati rögzítése ugyanakkor nem érinti a változásbejelentéshez kapcsolódó adóregisztrációs eljárásban vizsgálandó tény, hogy az akadályhordozó társaság adószámának törlésére a felperesi változásbejegyzés előtt 5 éven túl következett be.

[34] Helytállóan hivatkozott arra az alperes, hogy az adószám szankciós törlésének jogintézménye azt a célt szolgálja, hogy az adózó valamennyi olyan mulasztását pótolja, amely az adószám törlését eredményezheti vagy eredményezte. A jelen perben azonban nem az akadályhordozó társaság adójogi jogsértéseinek megítélése, tehát nem az adószám

törléséről rendelkező határozatok jogszerűsége, hanem a felperes változásbejegyzéshez kapcsolódó adóregisztrációs eljárásban meghozott határozat törvényessége volt elbírálendő. Mivel az adóregisztrációs eljárásban a törlés és annak időpontja a releváns tények, az elsőfokú bíróság helyesen határozta meg a per tárgyát és állapította meg, hogy az akadályhordozó társaság adószámának törlése a változásbejegyzéshez képest öt éven túl történt, ezért az alperes felperes adószámának törléséről szóló határozata jogszabálysértő.

[35] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság – a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben – nem terjeszkedett túl a per keretein, és nem az akadályhordozó társaság adószámának törlésére vonatkozó határozatok törvényességi vizsgálatát végezte el, hanem a felperes adószámának törléséről szóló döntés során alkalmazott Art. 24. § (1) bekezdésében foglalt törvényi tényállás megvalósulását vizsgálta, és helytálló következtetésre jutott. Ezáltal döntése megfelel a Kp. 85. § (2) bekezdésében foglalt követelménynek, mert a közigazgatási tevékenység jogszerűségét a megvalósításának időpontjában fennálló tények alapján vizsgálta.

[36] Erre figyelemmel a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a támadott részében – mivel az nem sérti az alperes által megjelölt jogszabályi rendelkezéseket - a Kp. 121. § (2) bekezdés alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[37] *Az Art. 24. § (1) bekezdésével összefüggésben az Art. 19. § (2) bekezdés a) pont ac) alpontja alkalmazásakor a változásbejegyzéshez kapcsolódó adóregisztrációs eljárásban az akadályhordozó társaság adószáma törlésének ténye és annak időpontja a releváns. A törlést elrendelő később meghozott határozatok nem minősíthetők a változással érintett adózó adószáma törlésének.*

Záró rész

[38] A Kúria a felperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2), (5) és (6) bekezdése alapján megállapított felülvizsgálati perköltségének viselésére az alperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése és 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[39] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[40] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

dr. Darák Péter s.k. a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta s.k. előadó bíró
bíró

dr. Kalas Tibor s.k.

dr. Demjén Péter s.k. bíró
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

A kiadmány hitelül:
tisztviselő