

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.323/2011/5.szám

A Kúria a dr. Gácsi Gabriella ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Borsod-Abaúj-Zemplén megyei Bíróság 2011. január 26-án kelt 14.K.22.882/2010/11. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.22.882/2010/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 36.000 (harminchatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A perbeli jogvita az egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2006. évi LXI. törvény (továbbiakban Mód. törvény) 240. §-ának szabályozásán alapul, mely szerint 2006 évben módja volt az adózóknak a bevallott adót önellenőrzési pótlék nélkül helyesbíteni, amennyiben azt nem jogszabályszerűen állapították meg. Az így helyesbített adókülönbözetet késedelmi pótlékmentesen, részletekben is megfizethették az adózók. A részletek nem teljesítése viszont a kedvezmény elvesztését vonta maga után.

A felperes élt ezzel a lehetőséggel, kitöltötte és benyújtotta a hatósághoz a 06310 számú nyilatkozatot, amely a „Nyilatkozat az áfa pótlékmentes önellenőrzéséről, az adókülönbözet megfizetésének ütemezéséről” elnevezést viseli. Ennek alapján 2007. május 2-án kelt levélben az első fokú adóhatóság arról tájékoztatta, hogy - az

adókülönbözet teljes összegét figyelembe véve - a felperesre kedvezőbb feltételek szerint 60 hónap részletfizetést kapott. A felperes ugyanakkor 2009-ben 3 hónapig nem fizette a részleteket, így a törvény értelmében a tartozás járulékaival együtt esedékessé vált. A felperes 2010. májusában az adóhatóságtól azt kérte, hogy visszamenőlegesen a 2007. májusában megállapított részletfizetési kedvezményről hozzon alakszerű határozatot (ezt ugyanis már akkor meg kellett volna tennie), mert a részletfizetési feltételek eltértek a Mód. törvényben foglalt szabályoktól. Ebben a határozatban kellett volna tájékoztatást adni a részletfizetés elmulasztása jogkövetkezményeiről is. A felperes kérte tehát szabályszerű határozat hozatalát, az adó egy összegű törlését és a részletek visszaállítását.

Az első fokú hatóság 2010. júniusban ismét levélben tájékoztatta a felperest, hogy nem hoz határozatot, mert azt 2007-ben sem kellett volna, ugyanis az eljárás nem ügyféli kérelemre indult, hanem a jogszabály erejénél fogva egy egyszerű adózói nyilatkozattal, ennél fogva az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 133. §-át ez esetben nem kell alkalmazni.

A felperes több önellenőrzést végzett, az adókülönbözet több tételtől tevődött össze, melyeket az adóhatóság összevont, és ehhez igazította a részletfizetési kedvezményt, ami az adózónak volt kedvező és a jogszabály sem tiltotta.

A részletfizetés megszegése jogkövetkezményét - amit a jogszabály is rögzít - a felperesnek, mint önadózóknak hatósági kioktatás nélkül is tudnia kellett. Emiatt a még fennálló adót visszarendezték, és az önellenőrzési pótlék is terheli az adózót. A felperes június 17-én a levél visszavonását kérte az első fokú adóhatóságtól ugyanazon okból, mint ami miatt a határozat hozatalát. Ezen utóbbi visszavonást kérő felperesi beadványra az első fokú adóhatóság július 12-én 1707089970 számon alakszerű határozatot hozott - „folyószámla kivonatra tett észrevétel” tárgyában -, melyben a kérelmet elutasította, azaz a részletfizetés tárgyában nem hozott határozatot. Ezen határozattal szemben fellebbezéssel élt a felperes, melyben kifejtette, hogy az űrlap kitöltése egy kérelem volt, a részletfizetés feltételeinél a hatóság eltért a törvény általi lehetőségektől, ezért az Art. 120. § alapján határozatot kellett volna hozni. A fellebbezést a másodfokú adóhatóság 2010. augusztus 31-én 2107851684 számú határozatával elutasította, és helybenhagyta az első fokú határozatot azonos indokkal.

Felperes keresettel fordult a bírósághoz, melyben kifejtette, hogy az Art. 120., 123. és 133. §-ai sérültek, ugyanis egyrészt volt az eljárást indító kérelem, másrészt a meghozott döntés ügyféli jogot, illetve köteleességet érintett, ezért a részletfizetési kedvezménnyel kapcsolatos általános szabályokat kellett volna alkalmazni. Kérte mindennekelőtt az adóhatósági határozat hatályon

kívül helyezését és a részletfizetésre nézve a hatóság határozathozatalra kötelezését, vagy új eljárásra utasítását.

Az alperes a kereset elutasítását kérte, melyben lényegében fenntartotta korábbi indokait, kifejtette, hogy a moratóriumra vonatkozó külön jogszabályi rendelkezés alapján nem kellett határozatot hozni. Nincs ott az ügyben mögöttes szabályként az Art. kérelemre induló eljárásra vonatkozó szabályrendszere, ami miatt alakszerű határozat hozatala kötelező lett volna.

A Borsod-Abaúj-Zemplén megyei Bíróság 14.K.22.882/2010/II. számú ítéletével a keresetet elutasította, valamennyi kérdésben osztotta az alperesi jogi álláspontot. Rögzítette, hogy helyesen állapította meg az alperes, hogy ebben az ügyben nem kellett határozatot hoznia. Kiemelte a bíróság, hogy nincs a törvényben előírt fizetési kötelezettségtől való eltérés (Art. 120. § (1) bekezdés d) pontja), ugyanis nincs fizetési kötelezettség sem. A moratórium igénybevétele (önellenőrzés, részletfizetés) önkéntes volt, csak egy nyilatkozat kellett hozzá.

A részletfizetés feltételének megállapítása körében nem tért el az adóhivatal még a speciális Mód. törvényben foglaltaktól sem, ugyanis nem volt előírás a részletfizetésnél az időszakonkénti bontás, azaz nem volt tiltott több önellenőrzésből összetevődő áfa-különbözet összevonása, és így a részletfizetés kiszámítása. Összességében: se kötelezés nem volt, se eltérés.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérte az ítélet hatályon kívül helyezését és vagy a bíróság, vagy a közigazgatási hatóság új eljárásra utasítását. Kifejtette ismételten az üggyel kapcsolatos álláspontját, mely szerint az adatlap kitöltése egy kérelem volt, tehát az Art. 133. § (7) bekezdése érvényesült. Az más kérdés, hogy a nyomtatvány kitöltése esetén nem volt a hatóságnak mérlegelési joga a részletfizetés engedélyezése körében.

Másrészről kifejtette, hogy a részletfizetés jogokat és kötelezettségeket érintett és megállapításánál a hatóság a Mód. törvénytől eltért, ezért az Art. 120. § (1) bekezdésének és 123. §-ának érvényesülnie kellett volna. Ebből kifolyólag az ítélet önellentmondásos. A felperesi jogi álláspont úgy vezethető le, hogy az Art. 133. § (7) bekezdése kimondja, hogy törvény az Art-ban foglaltakhoz képest a fizetési kedvezmények más eseteit is meghatározhatja. A Mód. törvény 240. §-a ilyen egyéb törvény volt, amely a fizetési kedvezmény más esetét határozta meg, de ez is az Art-ból vezetődik le, így az Art-ot háttér jogszabályként alkalmazni kell. Ugyancsak vitán felül áll, hogy érdemi kérdésben a hatóságnak alakszerű határozatot kell hoznia az Art. 123. §-a alapján, és az is kétségtelen, hogy érdemi kérdésről volt szó. Hatósági eljárást kell lefolytatni ugyanis a törvényben előírt fizetési kedvezménytől való eltérés esetén (1: Art. 120. § (1)

bekezdés), márpedig a Mód. törvényben foglalt ütemezéstől az összevonás miatt eltérés történt.

Az alperes a felülvizsgálati kérelem elutasítását kérte, fenntartotta jogi érveit. Legfontosabb kérdésként azt tartotta leszögezendőnek, hogy az összevonás nem volt jogszabályilag tiltott, nem volt eltérés, és ez a megoldás a felperesre volt kedvezőbb.

A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 120. § (1) bekezdés d) pontja szerint: „A hatósági eljárás különösen a következőkre irányul: törvényben előírt fizetési kötelezettségtől való eltérés engedélyezésére.”

A 123. § értelmében: „Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés.”

A 133. § (1) bekezdés alapján: „Fizetési halasztás és részletfizetés (a továbbiakban együtt: fizetési könnyítés) az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy kérelmére az adóhatóságnál nyilvántartott adóra engedélyezhető.”

A 133. § (7) bekezdés szerint: „Törvény a fizetési halasztási, részletfizetési kedvezmény más eseteit is meghatározhatja, engedélyezését csak törvény zárhatja ki.”

A Mód. törvény 240. § értelmében: „A 2006. június 9-ét megelőzően bevallott és a 2006. december 31-éig helyesbített adó különbözete után önellenőrzési pótlék fizetési kötelezettség nem terheli az adózót, ha az adóhatóság ellenőrzését megelőzően feltárja, hogy az adó alapját, az adót nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, és bevallását önellenőrzéssel módosítja. Az (1) bekezdés szerint helyesbített adókülönbözetet, ha

- a) az 50 000 forintot meghaladja 12 havi,
- b) az 500 000 forintot meghaladja 24 havi,
- c) az 1 000 000 forintot meghaladja 36 havi,
- d) a 3 000 000 forintot meghaladja 48 havi,
- e) az 5 000 000 forintot meghaladja 60 havi

egyenlő részletben, minden hónap 20. napjáig késedelmi pótlék mentesen kell megfizetni. A fizetendő adó első részlete az önellenőrzési bevallás benyújtását követő hónap 20-án esedékes, ezt követően minden további részlet esedékessége a tárgyhoz 20. napjához igazodik.”

Az Art. 2. § (1) bekezdés e) pont alapján: „Az adójogviszonyban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni...”

A felülvizsgálati bíróság a fentiekben rögzített tényállás és a vonatkozó jogszabályok alapján megállapította, hogy mind az alperesi adóhatóság, mind a keresetet elutasító első fokú bíróság korrektül rögzített tényállás alapján helyes jogi következtetésre jutva állapította meg, hogy az adóhatóságnak a perben felmerült kérdésben nem volt kötelessége alakszerű határozatot hozni. Az ügyben adóigazgatási eljárás nem indult, nem is kellett, hogy induljon, ugyanis a felperes a törvény alapján „ipso jure” kapta meg a kedvezményt. Elegendő volt ennek a kedvezménynek a megállapításáról egy levélformájú értesítést küldeni. Mivel nem volt adóigazgatási eljárás, mégpedig azért nem, mert nem volt eltérés a Mód. törvényben foglalt részletfizetési kedvezményektől, az a megoldás, amelyet az adóhatóság választott, nem volt jogszabályilag tilalmazott. Ebből következően nem volt olyan érdemi jogot vagy kötelezettséget megállapító adóigazgatási eljárásban hozott döntés, amely alakszerű határozat meghozatalát követelte volna meg.

Meg kell jegyezni, hogy a felperes a részletfizetési kedvezményről szóló levélformájú értesítést eredendően nem kifogásolta. Az adókülönbözetek összevonása után kikalkulált, számára rendkívül kedvező 60 havi részletfizetési kedvezmény ellen „nem élt jogorvoslattal”. A jelen perrel érintett eljárást már csak azután indította, amikor többhavi részletfizetés elmaradása után számára egy összegben vált esedékessé a hátralék pótlékkal együtt. A felperesnek mind a hatósági eljárásokban, mind a bírósági eljárásban előterjesztett kérelmei alapján nyilvánvalóan az volt a célja, hogy feléledjen a részletfizetési kedvezmény, az újonnan hozott határozatban szerepeljen és ezáltal a mulasztás jogkövetkezményei ne érvényesüljenek. Általánosan alkalmazandó jogelv a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettsége, és ez az ügyfelekre is irányadó. A felperes saját mulasztása következményeként nem szerezhethet előnyt. Megállapította tehát a felülvizsgálati bíróság, hogy jelen esetben egy speciális tényállás áll fenn, egyszeri adóamnesztiát biztosított a jogalkotó, amely egy pótlékmentes önrevíziót és részletfizetési kedvezményt vont maga után. Nem indult kérelemre adóigazgatási eljárás és - noha az Art. szabályai megfelelően mögöttes szabályként ebben az eljárásban is alkalmazandók - az Art-nak jelen esetben nem volt olyan rendelkezése, amely ezen speciális tényállás mellett határozathozatali kötelezettséget írt volna elő az adóhatóság számára. Ezért helyesen döntött az alperes, amikor nem hozott határozatot, és ugyancsak helyesen döntött az első fokú bíróság, mikor a keresetet elutasította.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2012. február 16.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Dr. Kovács Ákos sk. bíró**