

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.557/2013/4.szám

A Kúria a Németné dr. Bozsik Éva ügyvéd által képviselt dr. felperes neve felperesnek a dr. Baffia Gergely jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. június 14.-én kelt 28.K.28.970/2013/4. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.28.970/2013/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2887730001 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - megváltoztatja akként, hogy a felperest különadó fizetési kötelezettség nem terheli.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 50.000 (ötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes közszolgálati jogviszonya 2010. április 30. napjával felmentéssel megszűnt. Az erről rendelkező okirat értelmében a felmentési idő 8 hónap volt, 2009. szeptember 1-től kezdődően. A felmentési időre a munkáltató mentesítette a dolgozót munkavégzési kötelezettség alól. A munkaviszony megszűnésekor a munkáltató a 2010. évre kiállított adatlapon munkaviszonyból származó rendszeres bérjövödelmet, munkaviszonyból származó nem rendszeres bérjövödelmet, valamint más nem önálló tevékenységből származó jövödelmet (végkielégítést) igazolt. A felperes 2010. május 10-től munkaviszonyt létesített egy gazdasági társaságnál, továbbá ugyanezen év január 18-án egyéni vállalkozói tevékenységet is kezdett, melyekből jövödelme is származott. A felperes a magánszemélyek jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó egyes jövödelmeinek különadójáról szóló 1053/K. számú bevallásában a 2010. évi különadó alapjaként a korábbi munkáltatója által kiadott igazolással egyezően vallotta be adófizetési kötelezettségét.

Tekintettel azonban az Alkotmánybíróság 2011. május 6-án meghozott 37/2011. (V.10.) AB számú határozata 1. pontjára, melyben az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXXIV. törvény 2. § (1) bekezdésének a „..., rendelkezéseit a 2005. január 1. napját követően megszerzett jövedelmekre kell alkalmazni” szövegrésze alkotmányellenes, ezért azt a hatálybalépésére - 2010. december 30. napjára - visszaható hatállyal megsemmisíti, a felperes kérte az adóhatóságot, hogy 2010. évre vonatkozó különadóját fizesse vissza. A hatóság ezt azzal utasította el, hogy álláspontja szerint a különadóra vonatkozó rendelkezéseket a 2010. január 1-jén vagy azt követően megszerzett jövedelemre alkalmazni kell.

Ezt követően felperes a különadóra vonatkozó bevallását 2011. július 27-én önellenőrzéssel módosította, fizetendő adóként 0 Ft-ot határozott meg, a 1053/K. alapbevallásában szereplő 904.970 Ft kiutalását kérte, amelyet az adóhatóság teljesített.

Az adóhatóság azonban 2011 évben a felperesnél ellenőrzést folytatott a 2010. évre vonatkozó személyi jövedelemadó, százalékos egészségügyi hozzájárulás és magánszemélyek különadója adónemekben, melynek realizálásaként meghozott első fokú határozatában a felperes terhére a magánszemélyek jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó egyes jövedelmeinek különadója jogcímén 1.112.577 Ft adókülönbözetet állapított meg, amit teljes egészében adóhiánynak minősített. Az esedékességig meg nem fizetett adó után pedig adóbírságot és késedelmi pótlékot is előírt. Indokolása szerint, - figyelemmel az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény (továbbiakban: Egptv.) módosításáról szóló 2010. évi CXXIV. törvény 9. § (1)-(2) bekezdéseire, (3) bekezdés b) pontjára, (5) bekezdésére, 10., 11. §-aira, valamint a *személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: Szja tv.)* 26. § (2) bekezdésére - a felmentési időnek a 2010. évi munkavégzési kötelezettséggel nem járó időszakára a felperesnek kifizetett illetmény és végkielégítés összege a különadó alapját képező jövedelem, míg a szabadság megváltás címén kifizetett bevétel nem képezi azt. Ez okból a felperesnek a perbeli időszakban 5.439.640 Ft különadó alapba tartozó jövedelme volt, mely után az adófizetési kötelezettsége 1.900.847 Ft, ellentétben a bevallásában feltüntetett összeggel, melynek számítási alapját a Egptv. (6) bekezdés c) pontja írja elő. Hivatkozott továbbá a hatóság az Szja tv. 3. § 75. pontjára, 26. § (2), (4) bekezdéseire, az Egptv. 11. § (3) bekezdés a) pontjára, a szankciók jogalapja és kiszámítása tekintetében pedig az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 165. § (1), (4) bekezdésére, 170. § (1), (2) bekezdésére. Táblázatos formában mutatta be a felperes által vallott és a revízió által meghatározott adóösszeget.

A felperes fellebbezése nyomán eljáró alperes 2887730001 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperesi határozatnak az első fokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte, szükség esetén új eljárás mellett. Továbbra is vitatta, hogy egyáltalán terhelte különadó jogcímén bevallási és adófizetési kötelezettség figyelemmel az Alkotmánybíróság 37/2011. (V.10.) határozatára. Indítványozta az Alkotmánybíróság megkeresését - a 2011. május 14-én hatályba lépett - az Egptv. módosításáról szóló 2011. évi XLVI. törvény alkotmányellenessége tárgyában. Jogértelmezési vitát okoz ugyanis, hogy mikor minősül egy év bevallással lezárt évnek, a bevallás benyújtása vagy a határidő lejártakor, külön figyelemmel a törvény hatálybalépése előtt lejártó egyes bevallási kötelezettségekre, mivel a törvénynek nincs visszaható hatálya. Először az adóhatóság is a felperessel egyezően értelmezte az AB döntését, és visszafizette az adót, az utóbb hozott döntése a téves értelmezés.

Amennyiben viszont fennállna a különadó fizetés jogalapja, az esetben az alperes az eljárása során helytelenül értelmezte és alkalmazta az Egptv. 11. § (6) bekezdését, tévesen számította ki a különadó mértékét. Ennek alátámasztására magánszakértői véleményt csatolt, amely számszakilag levezette, hogy a hatóság 157.195 Ft-tal több adóhiányt állapított meg a felperes terhére.

Hivatkozott még a hatóság által rendszeresített, de hibás tartalmú nyomtatványokra, amely megkérdőjelezi az adóbírság és késedelmi pótlék felszámításának jogszerűségét is.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.28.970/2013/4. számú ítéletével a keresetet elutasította. Rögzítette, hogy a kereseti kérelem és ellenkérelem korlátaira figyelemmel a bíróságnak elsődlegesen abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy az alkotmánybírósági határozatra tekintettel a felperest terheli-e különadó fizetési kötelezettség vagy sem. A bíróság megállapította, hogy a törvényhozó a különadónak a 2010-es adóévre való fenntartásáról a 2011. évi XLVI. törvénnyel rendelkezett. A felperes a különadó fizetés alanya volt, költségvetési szervnél foglalkoztatott munkavégzésre irányuló jogviszonyban, ezért különadó alapnak minősülő bevételt szerzett. A különadó fizetési kötelezettség mértékét az eljáró adóhatóság az Egptv. 9. § (3) bekezdés b) pontja alapján állapította meg, a 10. §-ban meghatározott százalékkulcs (98%) alkalmazásával, és a 11. § (6) bekezdése szerinti számítási móddal, amivel a bíróság is egyetértett. Végül nem találta alaposnak a bíróság az adóbírság kérdésében előterjesztett kereseti kérelmet sem, mivel a felperes által kifogásolt hibás adatszolgáltatást a hatóság a bírság mértékénél már figyelembe vette. Összességében megállapította, hogy az alperesi határozat nem volt jogszabálysértő.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben kérte a jogszabálysértő ítélet teljes egészében történő hatályon kívül helyezését, a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát. Kifogásolta, hogy az ítélet nem bírálta el teljes körűen a keresetet, és az indokolása nem kielégítő. Álláspontja szerint helytelenül értelmezte a bíróság az Alkotmánybíróság határozatát, és indokolás nélkül utasította el az Alkotmánybíróság megkeresését. Nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy a jogalkotó 2011. május 13-án kihirdetett törvénymódosítása vonatkozott-e a 2011. február 25-i bevallási határidőre, azaz mi minősül egyéb bevallással lezárt időszaknak. Az Alkotmánybíróság megkeresése mindenképpen indokolt lett volna, hiszen a különadó kérdésében történt jogalkotás sérti a jogalkotásról szóló törvény alapvető követelményeit, így: jogszabály a hatályba lépését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, azt nem teheti terhesebbé, nem vonhat el vagy korlátozhat jogot, nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. A jogszabály hatályba lépésének időpontját úgy kell megállapítani, hogy elegendő idő álljon rendelkezésre a jogszabály alkalmazására való felkészülésre. Ezzel ellentétes eljárás sérti az Alaptörvény 28. cikkét is. Továbbá iratellenes az az ítéleti megállapítás, hogy a felperes a különadó összegét vitatta volna, ezzel szemben a felperes a megfizetett különadónak minősülő összeget vitatta, amely szakkérdésre vonatkozóan számításokat is becsatolt, de ennek ellenére a bíróság ezt, mint jogkérdést kezelte.

Előadta, hogy mindezekről függetlenül a jogerős ítéletre tekintettel 2013. március 1-jén átutalta az alperes részére a különadó címén megállapított 1.112.577 Ft-ot és járulékait. Álláspontja szerint a jogerős ítélet a Pp. 213. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését, az Egptv. rendelkezéseit, a 2010. évi CXXX. törvény II. fejezet 2. pontját, az Alaptörvény 28. cikkét sérti.

Az adóhatóság felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

A felülvizsgálati eljárás már folyamatban volt, amikor 2014. február 24-én az Alkotmánybíróság meghozta III/01499/2013. számú határozatát az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény módosításáról szóló 2011. évi XLVI. törvény tárgyában benyújtott egyedi normakontroll ügyében. E döntésében megállapította, hogy az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvénynek a 2010. évi CXXIV. törvény 1. §-ával kiegészített 2013. december 30-ig hatályban volt 10. §-a nemzetközi szerződésbe ütközik. Ezért az a Tatabányai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt a

8.K.27.147/2013. szám alatt folyamatban lévő eljárásban, továbbá valamennyi, bármely bíróság előtt folyamatban lévő ugyanilyen ügyben nem alkalmazható. Az Alkotmánybíróság indokolásában rögzítette, hogy az indítvánnyal érintett különadó törvény az 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett, az emberi jogok és alapvető szabadságjogok védelméről szóló Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó Jegyzőkönyv 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkébe (tulajdon védelme) ütközik. Ezt már a strasbourgi Emberi Jogok Európai Bírósága is több egyedi ügyben kimondta, a határozatai véglegessé váltak és az Alkotmánybíróság nem látott okot arra, hogy attól eltérjen. Rögzítette továbbá, a kezdeményezés benyújtását követően ugyan módosult a különadó törvény 10. §-a a 2014. január 1-jén vagy azt követően megszerzett bevételek tekintetében, annak mértéke 98%-ról 75%-ra csökkent, ugyanakkor a 2013. december 30-ig hatályban volt 10. § bírósági alkalmazása nem állna összhangban az Alaptörvény Q cikk (2) bekezdésével, ezért az Alkotmánybíróság a hatályon kívül helyezett, de még alkalmazandó jogszabályra alkalmazási tilalmat írt elő.

Az AB határozata közzétételét követően a felek további kérelmet, észrevételt nem terjesztettek elő.

Az Alkotmánybíróság kötelezően alkalmazandó határozata alapján és figyelemmel a Pp. 275. § (4) bekezdésére a Kúria megállapította, hogy a felülvizsgált ítélet valamint az adóhatósági határozatok jogszabálysértőek, és a különadót meghatározó anyagi jogi jogszabályoknak az Alkotmánybíróság által előírt alkalmazási tilalma okán a felperest különadó fizetési kötelezettség nem terheli. Rögzíti a Kúria, hogy a felperes által a jogerős ítéletre tekintettel megfizetett különadó és járulékaai visszaigénylésére külön eljárásban van mód.

A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdés szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés alkalmazásával kötelezte a felperes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére. A Kúria a perköltség meghatározásánál tekintettel volt arra, hogy döntése az Alkotmánybíróság határozatán alapult.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. április 17.

Dr. Darák Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró