

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.518/2013/4.szám

A Kúria a felperesnek a dr. Borza Gergely jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. április 30. napján kelt 9.K.29.821/2013/5. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.29.821/2013/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 20.000 (azaz húszezer) forint elsőfokú, és 10.000 (azaz tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 21.000 (azaz huszonegyezer) forint kereseti és 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az N.Bt.-nél /a továbbiakban: Bt./ 2007. évre vonatkozóan. A cégnek megalakulásától a felperes volt a képviseleti jogosultsággal rendelkező beltagja 2011. augusztus 10-ig, amikor a Bt. végelszámolás alá került, a felszámolása 2011. november 10. napjával kezdődött meg. Az elsőfokú hatóság az ellenőrzés jegyzőkönyvét 2011. október 20-án a végelszámolónak, míg a hatósági eljárást lezáró elsőfokú határozatot 2000. december 19-én a felszámolónak kézbesítette. A határozat fellebbezés hiányában 2012. február 2. napján jogerőre emelkedett.

A határozat a Bt. terhére adókülönbözetet, adóbírságot, késedelmi pótlékot és mulasztási bírságot állapított meg. Indokolási részének 26. és 27. oldala tartalmazza, hogy: „felperes a társaság

képviselője ügyfélként tett nyilatkozatában elmondta, hogy a vizsgált időszakban a társaság pénzkészletét ő kezelte. Amikor ő beteg volt, akkor valamelyik családtagja vagy Sz. Gy.-né, a társaság alkalmazottja vette át a dolgozóktól a napi árbevételt és adták át a részére. Ezt a tényt a tanúk nyilatkozatai is alátámasztották. Az ellenőrzés mindezek alapján megállapította, hogy a pénztárból hiányzó összeget felperes neve vette fel adózatlanul. (...) A pénztárból hiányzó, adózatlanul felvett készpénz összegre, mint a magánszemély bevételeire az Szja tv. eltérő rendelkezést nem tartalmaz, így az a magánszemély egyéb jövedelmének minősíthető. (...) A Bt. azon eljárásával, amely szerint a 2007. év végén hiányzó készpénz összegét felperes neve adózatlanul felvette, jogszabálysértést követett el".

A felperesnél az adóhatóság személyi jövedelemadó /szja/ adónemben bevallások utólagos vizsgálatának ellenőrzését kezdeményezte, amelynek során nyilatkozott arról, hogy nem ismert előtte a Bt. ellenőrzésének jegyzőkönyve és a meghozott határozat sem, amelyek részére való megküldéséért, és a határozat jogerősítő záradéka visszavonásáért 2012. április 20-án kérelmet terjesztett elő.

Az elsőfokú hatóság a 2012. május 21. napján kelt határozatával a felperes kérelmét elutasította.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2012. július 23. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és végelszámolásról 2006. évi V. törvény 98.§ /2/ bekezdése, a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény 27/A.§ /12/ bekezdése, 34.§ /1/ és /2/ bekezdései, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 7.§ /2/ bekezdése, 14.§ /4/ bekezdése, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 78.§ /1/ bekezdése alapján hozta meg. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság jogszerűen utasította el az adózó iratok átadására irányuló kérelmét, ugyanis felperes sem a jegyzőkönyv, sem a határozat kézbesítése idején nem volt jogosult a Bt. törvényes képviselőjére. Az adózó eseti meghatalmazást sem csatolt, amely alapján akár a végelszámoló, akár a felszámoló meghatalmazása alapján elláthatta volna a végelszámolás, illetve a felszámolás alatt álló cég képviselőjét. Figyelemmel arra, hogy adózó a határozat közlésekor már nem volt a Bt. törvényes képviselője, továbbá a döntés reá jogot vagy kötelezettséget nem állapított meg, azt vele közölni nem kellett. A fellebbezésben foglaltakkal ellentétben adózó, mint a Bt. korábbi beltársa akkor válhat ismételten ügyféllé, ha a felszámolás alatt álló társaságtól a jogerős határozatban foglalt fizetési kötelezettségek nem hajthatók be, és azok megfizetésére az adóhatóság a korábbi beltárgot, mint mögöttes felelőst kötelezi.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését és kérelme teljesítését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság megsértette a Ket. 78.§ /1/ bekezdését, a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény /a továbbiakban: Gt./ 108.§ /1/ bekezdését, mivel a határozatot közölni kellett volna vele is, ugyanis az vonatkozásában kötelezettséget állapított meg. A társaság beltagjaként így a jogerős határozat alapján úgy tud eljárni vele szemben a végrehajtó, hogy a cégre vonatkozó eljárásban védekezési lehetőségét, jogorvoslati jogát nem tudta gyakorolni.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az első- és másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot felperes kérelme tárgyában új eljárásra kötelezte. Indokolásában rögzítette, hogy a társaság ügyében meghozott határozat rendelkező részében nem írt elő az adóhatóság felperest közvetlenül kötelező adótételeket, így nem tette őt egyértelműen az eljárásban adózóvá. Az indokolásban azonban meghatározta azt az adózatlanul felvett jövedelmet, és annak bizonyítékait, amely után a felperest adókötelezettség terheli. Az adóhatóság a felperest a társaság határozata tekintetében olyan személlyé tette, „akire ugyan a társaság határozatában külön befizetési kötelezést nem írt elő, de akinek adókötelezettségeiről ténylegesen rendelkezett”. E személyt pedig az Art. 136.§ /1/ bekezdése szerint megilleti a fellebbezés, a jogorvoslat joga, amely az Alaptörvény 28. cikk /7/ bekezdésében biztosított alanyi jog, alkotmányos követelmény. Azzal, hogy a közigazgatási szerv a társaság ügyében készült jegyzőkönyv, illetőleg határozat megismerésétől megfosztotta a felperest, megfosztotta alanyi jogától, attól, hogy a társaság ügyében az Art. 136.§ /1/ bekezdése alapján megillető fellebbezési jogát gyakorolja.

Az elsőfokú bíróság hivatkozott az Alkotmánybíróság III/844-7/2012. számú határozatára is, majd a megismételt eljárásra akként adott utasítást, hogy a Bt. adóügyében meghozott határozatot és az annak alapjául szolgáló jegyzőkönyvet oly módon kell közölni a felperessel, hogy az Art. 136.§-ában biztosított jogorvoslati jog ne sérüljön.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette az Art. 6.§ /1/ bekezdését, 86.§ /1/ bekezdését, 129.§ /1/ bekezdését, 136.§ /1/ bekezdését. Fenntartotta azon álláspontját, miszerint jogszerűen járt el a Bt. adóügyében akként, hogy a már képviseleti joggal nem rendelkező felperesnek a határozatot nem kézbesítette. Az alperes közölte a Kúriával, hogy az elsőfokú ítélet közlését követően: 2013. június 19. napján a Bt.-t törölték a cégnyilvántartásból, ebből következően adóalanyként nem létezik, azaz az ítéletben foglalt

kötelezés végrehajthatatlanná vált. A megszűnt Bt.-nek nincsenek jogai és kötelezettségei, bevallásai nem helyesbíthetők, a vonatkozásában meghozott határozatok nem változtathatók meg, a megszűnt céggel az adóhatóságnak semmilyen jogviszonya nincsen. Ebből következően az adóhatóság nem tud milyen jogot biztosítani új eljárás során a felperes részére.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A gazdasági társaság alapítását bejegyzés és közzététel végett be kell jelenteni a cégbíróságnak. A gazdasági társaság a cégjegyzékbe való bejegyzésével, a bejegyzés napján jön létre /Gt. 17.§ /1/ bekezdés/.

Jogi személyiség nélküli gazdasági társaság a betéti társaság (bt.). Valamennyi gazdasági társaság cégnévvel rendelkezik. A jogi személyiség nélküli gazdasági társaság is jogképes cégneve alatt, jogokat szerezhet és kötelezettségeket vállalhat, így különösen tulajdont szerezhet, szerződést köthet, pert indíthat és perelhető /Gt. 2.§ /2, /3/ bekezdések/.

A Gt. 65.§-a alapján a gazdasági társaság a cégjegyzékből való törléssel szűnik meg. A társaság a jogképességét (jogi személyiségét vagy jogalanyiságát) a cégjegyzékből való törléssel veszti el, ami a perképeség megszűnését is jelenti. A Bt. megszűnésével - jogképessége hiányában - adóalanyisága is megszűnt, az adóhatóság megszűnt céggel kapcsolatosan eljárást nem tud folytatni. Az elsőfokú bíróság ítélete, mivel a megszűnt Bt.-re vonatkozóan tartalmaz kötelezettséget az elsőfokú hatóság számára, végrehajthatatlan.

A perrel érintett közigazgatási ügy a felperes kérelmére indult. A felperes - nem vitatva, hogy a Bt. vizsgálata során a cég volt az ellenőrzés alá vont adózó /Art. 6.§/, és (a másodfokú hatóság, majd a bíróság döntései folytán harmadjára indult elsőfokú eljárásban) a jegyzőkönyv illetve az elsőfokú határozat meghozatalakor már a végelszámoló illetve a felszámoló volt jogosult a Bt. képviselőjeként eljárni - kérelmét arra alapította, hogy a cég működésének vizsgálat alá vont időszakában (2007. év) a Bt. képviselői jogosultsággal rendelkező beltagja volt, és az adóhatóságnak a Bt. adóügyében meghozott határozata reá rendelkezést tartalmaz.

Az adóhatóságnak az ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvet az adózónak kell kézbesítenie /Art. 104.§/. A felperes a Bt. adóügyében - általa nem vitatottan - nem volt adózó, így részére a jegyzőkönyvet a revíziónak nem kellett átadnia.

Az adózó az ügy érdemében hozott elsőfokú határozat ellen fellebbezhet. A fellebbezés joga megilleti azt is, akire a határozat rendelkezést tartalmaz /Art. 136.§ /1/ bekezdés/. E jogszabályhely azzal, hogy meghatározza az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezésre jogosultak körét, egyben rendelkezik a döntésnek a számukra való kézbesítési kötelezettségről is. A Bt. adóügyében a cég - és nem a felperes - az adózó, így felperest a meghozott határozat ellen az Art. 136.§ /1/ bekezdés első mondata alapján nem fellebbezhet.

A felperes arra hivatkozott, hogy a Bt.-re vonatkozó határozat reá rendelkezést tartalmaz. Az Art. 5.§ /1/ bekezdése alapján - amennyiben az Art. másként nem rendelkezik - a Ket. előírásait kell alkalmazni. A Ket. 72.§ /1/ bekezdése szerint a határozatnak tartalmaznia kell /b) pont/: a jogosult vagy kötelezett ügyfél nevét és lakcímét vagy székhelyét, továbbá az ügyfél által a kérelemben megadott, személyazonosítására szolgáló adatot, /da) pont/: a rendelkező részben a hatóság döntését. A Bt. adóügyében meghozott határozat kötelezett ügyfélként a felperest nem tünteti fel, és a rendelkező rész a felperesre rendelkezést nem tartalmaz. A határozat indokolásában található, a felperesre vonatkozó megállapítások nem a határozat rendelkező részébe foglalt rendelkezések. A Kúria megállapította, hogy a Bt. adóügyében meghozott határozat a felperesre rendelkezést nem tartalmaz, ezért e határozatot az Art. 136.§ /1/ bekezdés második mondata alapján sem lehet a felperesnek kézbesíteni. Az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.

A felperes kérelmét elutasító határozat nem az Art. 6. § /2/ bekezdésén, 35.§-án alapuló, a Bt. fizetési kötelezettségének behajthatatlansága miatt a felperest, mint az adó megfizetésére mögöttesen kötelezhető személyt a Bt. által meg nem fizetett adó megfizetésére kötelező döntés. Az Alkotmánybíróság a III/844-7/2012. számú határozatában az Art. 35.§ /2/ bekezdés f) pontjának alkotmányellenességét vizsgálta, és mivel az alperes döntését nem ezen jogszabályhelyre alapította, az alkotmánybírósági határozatnak tény- és jogazonosság hiányában a kérelem elbírálására hatása nem volt.

A Kúriának hivatalból tudomása van arról, hogy felperes az adóügyében meghozott első- és másodfokú határozatok bírósági felülvizsgálatát kezdeményezte, és a keresetét elbíráló Megyei Bíróság 8.K.30.448/2013/2. számú ítéletével szemben felülvizsgálati

kérelmet terjesztett elő, amelyet a Kúria Kfv.I.35.749/2013. számon lajstromozott. A felperes szja ellenőrzésének, az az alapján meghozott határozatoknak és ítéletnek e per mikénti elbírálására hatása nem volt.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

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

Budapest, 2014. június 12.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró