

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.083/2014/9.szám

A Kúria a dr. Rácsai Ügyvédi Iroda (dr. Rácsai Lajos ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Ladányi Erika jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 14-én kelt 9.K.30.134/2013/4. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 6. 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 Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.30.134/2013/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

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 a ... Bt. beltagja volt 1990. december 20-tól 2001. október 31-éig. A Bt. felszámolását 2003. január 2-án rendelte el a bíróság, majd 2004. szeptember 27-i hatállyal megszüntette és egyben elrendelte a cégjegyzékből történő törlését. A gazdasági társasággal szembeni ellenőrzés eredményeként az adóhatóság általános forgalmi adó adónemben az adózó terhére 3.666.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, mely adókülönbözet után 1.830.000 Ft adóbírságot, valamint 2.051.000 Ft késedelmi pótlékot írt elő. Az adóhiányt megállapító határozattal szemben a felszámoló jogorvoslattal nem élt, így a határozat első fokon 2004. február 17-én jogerőre emelkedett. Miután az adóteher a felszámolás folytán megszűnt cégtől behajthatatlan volt, ezért az elsőfokú hatóság a felperest, mint a Bt. beltagját kötelezte az adótartozás megfizetésére. A határozat elleni kereset folytán az alperesi határozat hatályon kívül helyezéséről rendelkezett az elsőfokú bíróság, az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése mellett.

Az elsőfokú jogerős ítéletet a *Legfelsőbb Bíróság*, mint felülvizsgálati bíróság 2007. február 15-én kelt Kfv.I.35.142/2006/4. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezte. Az ekként folytatódott eljárásban a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 2007. július 31-én jogerőre emelkedett 9.K.30.175/2007/4-I. számú végzésével az Alkotmánybíróság eljárását kezdeményezte az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 35. § (2) bekezdés f) pontja alkotmányosságának vizsgálata érdekében. Az Alkotmánybíróság III/844-7/2012. számú 2013. március 5. napján kelt határozatával megállapította, hogy az Art. 6. § (2) bekezdés második mondatának, 35. § (2) bekezdése f) pontjának, 100. § (3) bekezdésének, 136. § (1) bekezdése második mondatának, valamint a 143. § (1) bekezdésének alkalmazása során az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből, valamint a XXVIII. cikk (7) bekezdésből fakadó alkotmányos követelmény, hogy „az adó megfizetésére gazdasági társaság helytállni köteles tagjaként kötelezett személy a gazdasági társaság felszámolása során indult adóhatósági ellenőrzési eljárásban gyakorolhassa az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját ésösszezszerűségét vitathassa.

Az 1. pontban meghatározott alkotmányos követelményt a Debreceni Törvényszék előtt 9.K.30.175/2007. számon folyamatban lévő ügyekben is alkalmazni kell...”

Az Alkotmánybíróság álláspontjának ismeretében a közigazgatási határozatok elleni keresetek elbírálására immár hatáskörrel rendelkező Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.30.134/2013/4. számú ítéletével az alperesi jogelőd 2005. július 18. napján kelt 8931804968 számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Megítélése szerint az ítéletben is ismertetésre került alkotmánybírósági határozatot nem lehet másként értelmezni, minthogy a felperesnek az adó-ellenőrzési eljárás során az alapelvi szinten is megfogalmazott jogorvoslati joga sérült. Miután a gazdasági társaság felszámolását követően a felperes nincs abban a helyzetben, hogy abban az eljárásban vitassa a gazdasági társaságot terhelő adófizetési kötelezettség jogszerűségét, ezért valamilyen formában meg kell teremteni a felperesnek e jogosultságát. Ebből következően nincs más lehetőség a felperes jogorvoslati joga gyakorolhatóságára, mint alkotmányos követelmény betartására, hogy a felperes a vele szembeni ellenőrzési eljárásban vitathassa az Art. 35. § (2) bekezdés f) pontja szerint jogalapjában valóban őt terhelő kötelezettségösszezszerűségét.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet

megváltoztatásával a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az ítélet megváltoztatásával az elsőfokú adóhatóság új eljárásra történő kötelezésének törlését kérte. Kiemelte, hogy a mögöttes kötelezés jogszabályi alapját az Art. 35. § (2) bekezdésének f) pontja teremti meg. A felperes keresetében nem vitatta, hogy a Bt. meg nem fizetett tartozásait az adóhatóság tőle jogszerűen követelheti és azt sem vitatta, hogy a Bt-nek pont annyi meg nem fizetett tartozása volt. A felperes a gazdasági társaság utólagos adó-megállapítási eljárásában hozott határozat jogszerűségét vitatta. Az elsőfokú bíróságnak az új eljárásra vonatkozó utasításainak nincs jogszabályi alapja és az új eljárás lefolytatásának a keretei is hiányoznak, és az elsőfokú bíróság ítélet indokolási része sem rendelkezik arról. A felperesnél lefolytatott adóvizsgálat keretében nincs lehetőség a megszűnt gazdasági társaság adókötelezettségeinek felülvizsgálatára. Az Alkotmánybíróság határozatában megfogalmazott elvárás és a tényleges jogszabályi keretek által biztosított eljárási szabályok közötti fennálló ellentét feloldására az elsőfokú bíróság által alkalmazott megoldás nem megfelelő. Erre figyelemmel az Alkotmánybíróság határozatában foglaltak végrehajtása lehetetlen. Rámutatott arra is, hogy az időközben eltelt évek alatt a 2005-ben meghozott és jogerőssé vált adóhatósági döntésben előírt kötelezés elévült. Amennyiben az ítélet hatályon kívül helyezésére mégsem kerülhetne sor, úgy másodlagosan az elsőfokú adóhatóság új eljárásra történő kötelezésének mellőzését kérte, mert az végrehajthatatlan. Egyébként kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság nem tett eleget a korábbi *Legfelsőbb Bíróság* hatályon kívül helyező végzésében foglalt utasításnak, vagyis a per tárgyát képező határozat törvényességét nem vizsgálta felül, és konkrét jogszabálysértésre történő hivatkozás nélkül állapította meg, hogy az alperesi határozat jogszabálysértő.

A felperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alaptalan.

Az elsőfokú bíróság helytállóan, a valóságnak megfelelően állapította meg azt, hogy a felperes a cég beltagja volt a Bt-nél a vizsgálat alá vont időszakban. A Bt-re vonatkozóan meghozott adóhatározat jogerőre emelkedett, a Bt. fizetési kötelezettségét nem teljesítette, a vele szemben indult végrehajtási eljárás pedig fedezet hiányában eredményre nem vezetett. Az Art. 35. § (2) bekezdés f) pontja teremti meg a jogszerű lehetőségét annak, hogyha az adózó az esedékes adót nem fizette meg és azt tőle nem lehet behajtani, úgy az adó megfizetésére határozattal kötelezhető a gazdasági társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó szabályok szerint helytállni köteles tag, vezető tisztségviselő. A felperes ezen eljárás keretén belül vitatta a megszűnt betéti társaság

fizetési kötelezettségénekösszagszerűségét, és kifogásolta, hogy az ellenőrzés során tett ténymegállapításokról nem tájékoztatták, nem volt lehetősége az ellenőrzés során keletkezett iratokba betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni és bizonyítási indítványokat előterjeszteni.

A korábban kialakult legfelsőbb bírósági, kúriai gyakorlat az ilyen ügyekben az adó megfizetésére kötelezett személyt az Bt-vel, adózóval szembeni eljárásban az Art. 6. § (2) bekezdése alapján nem tekintette ügyfélnek, így az adózóra vonatkozó határozat felülvizsgálata iránti adóperben keresetőségi jogot sem biztosított. Ezekben a perekben rögzítette, hogy már az adózóval szemben hozott jogerős határozat jogalapját ésösszagszerűségét sem vitathatja az adó megfizetésére kötelezett személy.

Ezzel szemben az Alkotmánybíróság döntése arra mutatott rá, hogy az Art. 35. § (2) bekezdés f) pontja, 6. § (2) bekezdése, 100. § (3) bekezdése, 136. § (1) bekezdés második mondatának, valamint a 143. § (1) bekezdésének alkalmazása során Alaptörvény ellenes az a szemlélet és adóhatósági ellenőrzési gyakorlat, hogy az adózó ne vitathassa helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját ésösszagszerűségét. Erre figyelemmel rendelte el a Debreceni Törvényszék előtti eljárásban az alkotmányos követelmény érvényesülésének megteremtését.

Helyesen járt el ezért az elsőfokú bíróság, amikor az Alkotmánybíróság határozatát figyelembe véve az Art. 35. § (2) bekezdés f) pontját az Alaptörvénnyel összhangban értelmezte, ezáltal a bírói döntés is Alaptörvény-konformmá vált. Kiemeli a Kúria, hogy a bírói döntésnek az ilyen megfelelıséget akkor is biztosítania kell, ha az alapul fekvő ügyben alkalmazandó jogszabályok nem közvetítik az Alaptörvény vonatkozó alapjogi normájának tartalmát. Ebből következően a perbeli esetben nem lehetett más a döntés, mint az Alkotmánybíróság által előírt azon követelmény érvényre juttatása, hogy a felperes az ellenőrzési eljárásban gyakorolhassa azon jogait, mely lehetővé teszi a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapjának ésösszagszerűségének vitatását. Ezért a Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Alaptörvény-konform értelmezés folytán nem sértette meg a Pp. 275. § (7) bekezdését sem.

Annak eldöntése, hogy az új eljárás során az adóhatóság miként biztosítja a felperes Alaptörvényben foglalt, s az Alkotmánybíróság által rögzített jogorvoslati jogát, az adóhatóság választásától függ. Ha időközben a végrehajtási jog elévülése folytán eljárás lefolytatásának nincs helye, úgy az elévülés megállapításával az eljárás befejezéséről kell döntenie.

A fentiek szerinti elsőfokú bírósági ítélet tehát jogszabályt nem

sértett, az elsőfokú bíróság az alapul fekvő jogszabályok Alaptörvény-konform értelmezésével - figyelembe véve az Alkotmánybíróságnak az ügyben született határozatát is - döntött az alperesi határozat jogszerűtlenségéről és rendelte el új eljárás lefolytatását.

A Kúria a fentiekre figyelemmel a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A felülvizsgálattal eredménytelenül élő alperest a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés szerinti perköltség viselésére kötelezte.

A tárgyi illetékeljegyzés folytán le nem rótt illetéket a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességi eljárásról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. szeptember 11.

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