

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.541/2014/6.szám

A Kúria a dr. Tollmann Judit ügyvéd által képviselt felperes neve, címe felperesnek a dr. Gulyás Krisztián jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. április 2. napján kelt 4.K.28.620/2013/3. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

ítéletet:

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.620/2013/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 (huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

Indokolás

Az elsőfokú adóhatóság jogelődje (az elsőfokú adóhatósággal együtt a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) - megismételt eljárásban - a 2002-2005 adóévekre személyi jövedelemadó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Ennek eredményeként határozatával a felperes terhére - adóhiánynak minősülő - 10.036.416 forint adókülönbözetet, valamint 5.018.208 forint adóbírságot és 4.700.561 forint késedelmi pótlékot állapított meg. Egyidejűleg kötelezte a felperest az adókülönbözet és a szankciók megfizetésére azzal, hogy a fizetési kötelezettségnek a határozat jogerőre emelkedésétől számított 15 napon belül kell eleget tenni, továbbá tájékoztatta a felperest, hogy fizetési késedelem esetén - a késedelmi pótlék késedelmes megfizetését kivéve - további késedelmi pótlék kerül felszámításra.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (az alperessel együtt a továbbiakban: alperes) 2239781635 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperesi határozat a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a

továbbiakban: Ket.) 128. § (5) bekezdése alapján a közléssel 2010. május 6-án jogerőssé vált. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 37. § (1) bekezdése alapján 15 napon belül, 2010. május 21-ig kellett megfizetni a határozatban rögzített kötelezettséget.

A felperes az előbbi határidőn belül nem teljesítette a fizetési kötelezettséget. Az elsőfokú adóhatóság 2010. május 21. napjával előírta a felperes adófolyószámláján a határozatban megállapított összegeket.

A felperes a másodfokú határozat bírósági felülvizsgálata érdekében keresetet nyújtott be. A Pest Megyei Bíróság 1.K.27.081/2010/09. számú ítéletével a keresetet elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria Kfv.I.35.531/2011/11. számú ítéletével a Pest Megyei Bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.

Tekintettel arra, hogy a felperes a terhére megállapított kötelezettséget önként nem rendezte, adóvégrehajtás indult. A végrehajtási cselekmények eredményeképpen 2012. március 22. és 2012. szeptember 19. között az adóhatósági határozatban megállapított teljes kötelezettséget behajtották, valamint kiegyenlítették a 2010. május 21. óta felszámításra került késedelmi pótléket is. Az elsőfokú adóhatóság ugyanis az adóhatósági határozatban rögzített adókülönbözetet és adóbírságot adótartozásként vette figyelembe és előírta az ezekre jutó késedelmi pótléket a felperes adófolyószámláján a tárgyévet követő év november 15-ei esedékességgel. Az adóhatósági határozatban rögzített késedelmi pótléket az elsőfokú adóhatóság nem vette adótartozásként figyelembe, arra újabb késedelmi pótléket nem számított fel. Az elsőfokú adóhatóság az Art. 43. § (8) bekezdése alapján évente értesítette a felperest adófolyószámlájának egyenlegéről és a felszámított késedelmi pótlékről.

A felperes a 2013. február 16-án kelt kérelmében a 2010., a 2011. és a 2012. évekre felszámított késedelmi pótlék törlését kérte. Arra hivatkozott, hogy az adóhatósági határozatban a késedelmi pótléket a maximális 3 évre már kiszabták az adóhiány után, ezért az Art. 165. § (3) második mondata alapján jogszerűtlen az adóhiánynak minősülő adókülönbözetre tekintettel további késedelmi pótléket felszámítani.

Az elsőfokú adóhatóság a 2011-re vonatkozó törlési kérelmet elutasította. Az indokolás szerint az adóhatósági határozatban megállapított késedelmi pótlék az adóhiány miatt került felszámításra, a 2011. évre felszámított késedelmi pótlék ettől független, az ugyanis a határozatban megállapított személyi jövedelemadó és adóbírság meg nem fizetéséből eredt.

A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes 2927779052 számú határozatával a 2011-re vonatkozó törlési kérelmet elutasító határozatot helybenhagyta. Az indokolásban kifejtette, hogy az Art.

165. § (3) bekezdésében lefektetett maximális időtartam az adóellenőrzéshez kapcsolódóan, az adóhiány megállapítása esetére tartalmaz speciális rendelkezést a késedelmi pótlék számításával összefüggésben. Ez a speciális szabály nem vonatkozik arra az esetre, ha az adózó a határozat jogerőre emelkedését követő 15 napon belül nem fizeti meg a terhére határozatban előírt kötelezettségeket. Az Art. 37. § (1) és 165. § (1)-(2) alapján a késedelem miatt késedelmi pótlékot kell fizetni a határozatban megállapított adóra és jogkövetkezményekre, ide nem értve a késedelmi pótlékot.

A felperes keresetet terjesztett elő az alperes határozata ellen. Keresetében előadta, hogy 2011. évre összesen 1.693.421 forint késedelmi pótlékot számítottak fel a terhére és hajtottak be tőle. Ebből 1.212.894 forint az adóhiánynak minősülő adókülönbözetre jutó késedelmi pótlék volt. Utóbbi összeg jogszerűtlenül került kivetésre, mert az adóhatóság határozatában már megállapított késedelmi pótlékot oly módon, hogy kimerítette a maximális 3 éves időtartamot. A felperes vitatta, hogy többféle késedelmi pótlék létezne. Értelmezése szerint nem lehet különbséget tenni azon késedelmi pótlék között, amely az eredeti esedékességtől számítandó fel, és azon késedelmi pótlék között, amely a határozat jogerőre emelkedésétől számítandó fel. Csak egyféle késedelmi pótlékot ismer az Art. Ezt az eredeti esedékességtől kell fizetni legfeljebb három évre.

A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.620/2013/3. számú jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Ítéletében rögzítette, hogy a felperes - általa sem vitatottan - nem tett eleget annak a kötelezettségének, hogy a határozat jogerőre emelkedését követő 15 napon belül meg kell fizetni a határozatban előírt adót.

Az adótartozás az Art. 178. § 3. pontja alapján az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás. Azzal, hogy a felperes 2010. május 21-ig nem tett eleget a határozatban foglalt kötelezettségének, késedelembe esett. A késedelem jogkövetkezménye a késedelmi pótlék, amely csak a késedelmi pótlék után nem számítható fel. A felperes által hivatkozott Art. 165. § (3) bekezdése kizárólag az adóhiány megállapításakor alkalmazandó szabályozást tartalmaz. Az előbbi bekezdés második mondatában szereplő három éves korlát kifejezetten az adóhiány késedelmi pótlékára vonatkozik, amelyet az eredeti esedékességtől kell számolni. Ennek a speciális szabálynak az alkalmazási köre nem terjed ki arra az esetre, amelyben az adóhatóság által utólagosan megállapított adót az esedékességig nem fizeti meg az adózó.

A felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, álláspontja szerint az első fokon eljáró bíróság tévesen ítélte meg a kifogásolt késedelmi pótlék alapját és kivétési lehetőségét. Erre tekintettel kérte az ítélet megváltoztatását, az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, az alperes új eljárásra kötelezését és az alperes perköltségben való marasztalását. Felülvizsgálati kérelmében kiemelte, hogy ugyanazon személyi jövedelemadó esetében nincs jogszabályi alapja annak, hogy a késedelmi

pótlék felszámításának maximális idejét meghosszabbítsák, illetve az esedékesség idejét megváltoztassák a hatóságok. A felperesi érvelés szerint a fogalom-meghatározások is tükrözik, hogy az Art. nem tesz különbséget aközött, hogy bevallott (folyószámlán megjelenő), de be nem fizetett, illetve be nem vallott és határozatban megállapított adóhiányról beszélünk. Ha az adózó terhére adókülönbözet kerül megállapításra, akkor az adó esedékességétől késedelmi pótlékot kell fizetni. Ezt nem az adószámlán való feltüntetésétől, hanem az esedékességtől kell fizetni maximum 3 évre. Erre tekintettel jogtalan ugyanazon adó után, a kivetett maximális késedelmi pótlék után további késedelmi pótlék kivetése. A felperes álláspontja alátámasztásaként hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.296/2011/4. számú határozatára. A felperes továbbá azzal is érvelt, hogy az első fokon eljáró adóhatóság nem tett eleget indokolási kötelezettségének. Csupán a jogszabályokat beidézte, majd szó szerint megismételte.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában tartását indítványozta.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül [a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 272. § (2) bekezdés, 275. § (2) bekezdés, BH 2002.490., KGD 2002.262.].

A Kúriának a késedelmi pótlék törlése iránti kérelemből kifolyólag abban a jogkérdésben kellett döntenie, hogy a 2011. adóévre vonatkozó, 2012-ben behajtott késedelmi pótlék jogszerűen került-e felszámításra a fenti tényállás mellett. Tehát arra kellett választ adni, hogy az adóhiányra jutó késedelmi pótlék 3 éves felső korlátja vonatkozik-e arra az esetre, amelyben az adózó az adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől számított 15 napon belül nem tesz eleget önként határozatba foglalt fizetési kötelezettségnek.

A Kúria hangsúlyozza, hogy a felperes kétszer esett késedelembe. Az első késedelem akkor történt, amikor a személyi jövedelemadó az önadózás szabályai szerint nem állapította meg, nem vallotta be és nem fizette meg az Art. 2. számú mellékletében rögzített határidőn belül. A második késedelem akkor történt, amikor az utólagos adómegállapítás eredményeképpen hozott adóhatósági határozatnak önként nem tett eleget a határozat jogerőre emelkedésétől számított 15 napon belül. Az Art. jogkövetkezményként késedelmi pótlékot kapcsol mindkét esethez, a vonatkozó szabályok azonban különbözőek. Tehát a felperes által kifogásolt két típusú pótlékszámítás (a határozaton alapuló, illetve - ahogyan az adóhatóság beadványaiban nevezi - az automatikus) egyfelől abból a tényből fakadt, hogy két késedelem történt, másfelől abból, hogy az Art. másként kezeli az egyik helyzetet, mint a másik helyzetet.

Az első késedelmet az adóhatóság tárta fel. Határozatba foglalta a felperes által bevallani elmulasztott és az adóhatóság által utólag

megállapított személyi jövedelemadó különbözetét (Art. 178. § 3.), amelynek összege 10.036.416 forint volt. Az adóhatóság az adókülönbözetet az adózó terhére adóhiányként állapította meg az Art. 170. § (2) bekezdésének megfelelően. Az adóhiánnyal összefüggésben arra szükséges rámutatni, hogy a felperes jogszerűtlenül nem fizette meg önadózás útján az eredeti esedékességig a személyi jövedelemadót. Az eredeti esedékesség elmulasztása miatt az adóhatóság határozatban késedelmi pótlékot számolt fel a felperes terhére. Az adóhiányra tekintettel számolt késedelmi pótlékot az Art. 165. § (3) bekezdés második mondata felső határhoz köti. Az adóhiány késedelmi pótléka ugyanis az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb 3 évre számítható fel. A Kúria megjegyzi, hogy ez a szabály méltányos az adózókra nézve, hiszen az adómegállapításhoz való jog elévülési ideje hosszabb, így akár 3 éven túli esedékességű adó is megállapítható utóbb. A felperesre nézve a felső korlátot jogszerűen alkalmazta az adóhatóság, a határozatban felszámított késedelmi pótlék összegét 4.700.561 forintban maximalizálta.

A második késelemben azáltal esett a felperes, hogy a határozatba foglalt kötelezettségnek nem tett eleget a határozat jogerőre emelkedését követő 15 napon belül (Art. 37. § (1) bekezdés). Az adóhatóság határozatba foglalta az adóhiányt, a maximális időtartamra felszámított késedelmi pótlékot és az adóbírságot. A felperes állításával szemben az adóhatóság jogszerűen számított fel további késedelmi pótlékot az adóhiányra tekintettel. Az újabb késelemben ugyanis az előzőtől eltérő jogcímen teszi az adóhatóság jogává, egyúttal kötelezettségévé a késedelmi pótlék alkalmazását. A jogcím ezúttal nem a határozatba foglalt adóhiány, hanem az adófolyószámlára könyvelt adótartozás. A 2010. május 21-ig ki nem egyenlített kötelezettséget ugyanis jogszerűen előírták a felperes adószámláján. Az adószámlán tehát tartozásként jelent meg az adóhiány is. Ez azzal a jogkövetkezménnyel járt az Art. 165. § (1) alapján, hogy az esedékesség napjától késedelmi pótlékot kellett fizetnie a felperesnek. Az adótartozásnak minősülő adóhiányra 2011-ben 1.212.894 forint késedelmi pótlék esett. Ebben az esetben a késedelmi pótlékról nem kellett az adóhatóságnak újabb határozatot hoznia, hiszen a korábban hozott határozatban már feltárta a be nem vallott adót. Az adószámlán kimutatott tartozásra az adózónak mindaddig késedelmi pótlékot kell fizetnie, ameddig a végrehajtáshoz való jog el nem évül. Az adószámlán való rögzítéstől kezdve a késedelmi pótlék számítása szempontjából ugyanabban a helyzetben vannak azok, akik önadózás útján vallották be az adót és azok, akiknek adóját az adóhatóság állapította meg.

A Kúria megjegyzi, hogy a felperes által hivatkozott Kfv.V.35.296/2011/4. számú legfelsőbb bírósági határozat is azt erősíti meg, hogy a késedelmi pótlékre vonatkozó szabályok

különbséget tesznek aszerint, hogy a késedelem jogcíme határozati megállapítás vagy adószámlán való előírás.

Az elsőfokú bíróság a Pp. 221. §-ának (1) bekezdése szerint járt el. Az iratoknak megfelelő, pontos tényállást rögzített, részletezte a felperes kérelmét és jogi érvelését. Az ítélet indokolási részében nemcsak megjelölte, hanem részletesen ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket. Jogértelmezése logikus, okfejtése érthető, minden részletre kiterjedő.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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 eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2015. február 26.

Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk., Dr. Heinemann Csilla sk. bíró