

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv. I. 35. 804/2014/6. szám

A Kúria a dr. Cserhalmi Tamás ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Kovácsné dr. Lévai Ildikó jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (fél címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. június 11-én kelt 17.K.27.303/2013/12. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í té l e t e t:

A Kúria a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 17.K.27.303/2013/12. számú ítéletét, valamint az alperes 3116080794 számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárásra kötelezi.

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 2004. március végéig a B-i Önkormányzat Polgármesteri Hivatalában dolgozott, 2004. január 1-től felmentési idejét töltötte, a munkavégzés alól mentesítették. A munkaviszony jogellenes megszüntetése miatt bírósághoz fordult. A Nyíregyházi Munkaügyi Bíróság bruttó 498.606 Ft jövedelempótló kártérítés megfizetésére kötelezte a munkáltatót, egyebekben a keresetet elutasította.

A fellebbezés nyomán eljáró Szabolcs-Szatmár-Bereg megyei Bíróság megállapította, hogy jogellenes volt a felmentés, a felperes közszolgálati jogviszonya 2007. február 20-án szűnt meg. A bíróság 7.613.754 Ft-ra marasztalta a munkáltatót azzal, hogy a kötelező levonások utáni részt a felperesnek fizesse ki, és megítélt 450.000 Ft perköltséget is. A másodfokon eljáró bíróság végzéssel 7.465.635 Ft-ra javította a kártérítés összegét. A perköltségen nem változtatott.

A felperes ügyvédje a 8.063.754 Ft-os összeget inkasszóval leemelte az önkormányzat, mint munkáltató folyószámlájáról és a perköltség visszatartása mellett átutalta a felperesnek. Az önkormányzat jegyzője felhívta felperest, hogy utaljon vissza 3.390.487 Ft-ot, mert a munkavállalót terhelő járulékokat és a személyi jövedelemadó előleget /utóbbi 2.646.589 Ft/, a kifizetőnek kell megfizetnie. A felperes visszautalta a jelzett összeget.

A munkáltató felülvizsgálati kérelme nyomán eljárta **Legfelsőbb Bíróság** megváltoztatta a másodfokú bíróság ítéletét, a felperest megillető összeget bruttó 3.890.747 Ft-ban állapította meg és 250.000 Ft perköltséget is megítélt.

A különbözet visszatérítése tárgyában a Nyíregyházi Városi Bíróságon indult végrehajtási eljárásban hozott végzésben levezette a bíróság, hogy a **Legfelsőbb Bíróság** által a felperesnek megítélt 3.890.747 Ft-ot milyen levonások terhelik. Figyelembe vette az inkasszált összeget és a felperes által teljesített visszautalást is. Ezek alapján a felperest kötelezte 2.288.615 Ft és kamatai visszafizetésére a munkáltató részére. A másodfokú bíróság a felperes fellebbezését elutasította.

Ezt követően 2011 júniusában a munkáltató leemelt a felperes bankszámlájáról a kamatokkal együtt összesen 2.994.306 Ft-ot.

Jelen jogvita tárgyát a 2007. évi adó elszámolása képezi. A felperes 2007-re eredetileg benyújtott bevallásában különböző jogcímenek összesen 3.045.109 Ft adót szerepeltetett úgy, hogy egyben visszaigényelt 264.500 Ft-ot, amit 2008. júniusban kiutaltak számára, továbbá befizetett 73.000 Ft különadót, ami utóbb a javára rendezésre került.

A felperes a **Legfelsőbb Bíróság** ítélete és a végrehajtási ügy után 2012 áprilisában önellenőrzést nyújtott be, melyben összevont adóalapját 2.189.122 Ft-ban, számított adóját 482.084 Ft-ban határozta meg, ebből lakáscélú és biztosítás célú kedvezményt vont le 220.000 Ft-ot, így a fennmaradó fizetendő adóját 292.084 Ft-ban állapította meg. Miután a kifizetők tőle 2007-re már levontak 3.405.109 Ft adóelőleget, ezért 2.783.025 Ft visszaigénylést tüntetett fel. Ténylegesen kiutalni azonban csak 2.518.525 Ft-ot kért, mivel az alapbevallása nyomán már 264.500 Ft-ot visszautaltak számára 2008-ban. Az önellenőrzés lényegében tehát azt jelentette, hogy a felperes a másodfokon megítélt nagyobb összeg adóelőlegének és a felülvizsgálati eljárásban megítélt kisebb összeg adóelőlegének a különbözetét kérte vissza. Úgy érvelt, hogy ő megfizette a nagyobb összeg után felszámított adóelőleget munkáltatói adólevonás útján, utóbb azonban kiderült, hogy kevesebb adóelőleget kellett volna fizetnie, hiszen a **Legfelsőbb Bíróság** a kártérítés összegét, azaz

az adóelőleg alapját csökkentette. Túlfizetésnek tehát lennie kell, amelynek visszatérítésére az adó alanya, azaz a felperes formálhat jogot.

Felperes az önellenőrzés benyújtásakor /2012. április 23-án/ rendelkezett a 2007-es M30-as igazolással, amely azt tanúsította, hogy a másodfokon megítélt nagyobb összeg közterheit munkáltatója levonta és megfizette. Az önellenőrzés az igazoláson felül egyéb hivatalos dokumentumra nem támaszkodott. Felperes saját számításait vette alapul. A Magyar Államkincstár /továbbiakban: MÁK/ azt követően bocsátott ki módosított tartamú igazolást a 2007-es adóévről, hogy felperes benyújtotta önellenőrzését, mert állítása szerint csak később szerzett tudomást az Legfelsőbb Bíróság ítéletéről. A módosított igazolás már ezen megítélt összeget vette figyelembe, melynek nettója ugyanannyi a MÁK szerint is, mint amennyi a végrehajtási ügyben hozott elsőfokú végzésben szerepel, bár a végzés több hibát is tartalmaz, amelyek pont kioltják egymás hatását.

Az adóhatóság felperesnél 2007-re bevallások utólagos, pénzösszeg kiutalása előtti vizsgálatát rendelte el, melyhez beszerezte a 2007 évre vonatkozó, a MÁK által 2012. június 14-én kiállított módosított jövedelem igazolást. Ennek adatait vette figyelembe, amelynek eredményeképpen megállapította, hogy 2007 évre a felperesnek 2.974.190 Ft munkaviszonyból származó bérjővedelme, 472.757 Ft munkaviszonyból származó nem rendszeres bérjővedelme, 405.800 Ft más bérjővedelme volt, mely után a MÁK által levont adóelőleg 1.209.294 Ft, a Kft.-ben szerzett jövedelem után a Kft. által levont adóelőleg 398.520 Ft, tehát mindösszesen 1.607.814 Ft volt. Az adóhatóság elsőfokú határozatával a felperes terhére 2.696.221 Ft adókülönbötet állapított meg, ebből 177.696 Ft-ot adóhiánynak, a fennmaradó részt pedig jogosulatlan igénylésnek minősítette, továbbá adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított, valamint megállapított magánszemélyek különadója jogcímén a felperes javára 73.003 Ft adókülönbötet. Kifejtette, hogy azért nem jogos a visszaigénylési kérelem, mert a felperes az adóhatóság részére nem teljesített befizetést, a jövedelmeit terhelő közterheket a munkáltatók vonták le, vallották be a bírósági ítélet nyomán, az adózó a munkáltatónak utalta vissza az összegeket, a munkáltató és a felperes egymás között nettó módon számoltak el.

A fellebbezés nyomán eljáró másodfokú hatóság az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Utalt rá, hogy a felperes kellő tájékoztatást kapott arról, hogy az önrevíziót a munkáltató helyes adatokat tartalmazó igazolása alapján kell elvégeznie, ehhez képest a MÁK igazolás későbbi, mint az önellenőrzés. A végrehajtási végzés pedig arról szól, hogy az adózó akkor igényelheti vissza az adóhatóságtól az előleget, ha ő fizette meg a munkáltató helyett, azonban nem ez történt. Az alperes fő érve szerint, mivel a

felperes részére megítélt munkabér csökkent, annak adótartama is csökkent, tehát az önkormányzat olyan kártérítési összeg utáni adóelőleget is megfizetett az adóhatóságnak, amely végső fokon nem illette meg felperest. Ezért ezen összegre jutó adóelőleg sem illeti meg, ezt az összeget a munkáltató jogosult visszaigényelni, a felperesnek tehát nincs jogalapja a túlfizetés visszaigényléséhez. A Legfelsőbb Bíróság ítélete megszüntette azt a kártérítési részt, amelynek adóelőlegére tekintettel szeretné gyakorolni visszaigénylését felperes. Márpedig e rész tekintetében nincs kártérítés, nincs jövedelem, nincs adóelőleg, nincs adó, nincs befizetés, nincs túlfizetés a munkavállaló oldalán.

A felperes keresetlevelében kérte az alperesi határozat felülvizsgálatát. Nézete szerint túlfizetés történt, amit az mutat, hogy a 7,5 millió Ft megítélt összegből összesen 1,1 millió Ft maradt nála, és ő 8 millió Ft után fizetett jövedelemadót. Álláspontja szerint a tényállás feltáratlan, a javára szolgáló körülményeket figyelmen kívül hagyták. Egyébiránt fel kellett volna függeszteni az eljárást a Vásárosnaményi Járásbíróságon folyó másik, azonos tárgykörű perre tekintettel. Jogellenes, hogy a MÁK csak az adóeljárásban nyújtotta be a jövedelem igazolást.

A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 17.K.27.303/2013/12. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Álláspontja szerint helyesen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes több tételből álló összevont adóalapja 5.075.027 Ft, továbbá az összeghatárok miatt kedvezményeket már nem vehetett igénybe. A felperes a munkáltatójával számolt el, az önkormányzat, mint munkáltató 1.209.294 Ft előleget vont le, és ténylegesen befizetett 2.646.589 Ft-ot. A felperes abban a téves feltevésben volt, hogyha a bíróság által neki megítélt összeg csökken és ezáltal az adófizetési kötelezettség is csökken, akkor a különbség neki jár vissza, noha ezzel szemben, ha a jövedelem csökken, az utána megfizetett közterhek nem illetik meg. Amennyiben a munkáltató által túlfizetés történt, azt a munkáltató kérheti vissza. Nem történt eljárási jogszabálysértés sem, mert nem volt olyan folyamatban lévő ügy, ami a jelenlegi perben felülvizsgált határozattal kapcsolatos kérdést érintette volna.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Annak megállapítását kérte, hogy jogszerűen igényelt vissza 2.518.525 Ft személyi jövedelemadó előleget. Nincs jogszabályi alapja, hogy a túlfizetett adóelőleget csak a munkáltató igényelheti vissza. A bíróságnak külön kellett volna választania, hogy a felperest mekkora összegű munkabér kifizetés illette meg attól, hogy a megfizetett adóelőleg visszaigénylése jogszerű-e a felperes által. Mivel közigazgatási határozat felülvizsgálata iránti per van folyamatban, csak azt lehetett volna vizsgálni, hogy volt-e adó túlfizetés, és ha igen,

akkor a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: Szja tv.) és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) alapján eldönteni, hogy jogos-e a visszaigénylés. Az, hogy mekkora munkabér illetve meg a felperest, polgári jogi és munkajogi kategória. Utalt az Szja tv. 14. § (1), (2) bekezdéseire, a 15. § (2) bekezdésére, az Art. 1. § (3), (5) bekezdéseire, a 43. § (5) bekezdésére, a 97. § (6) bekezdésére, és kifejtette, hogy mivel az adóelőleg fizetési kötelezettség az adózóra tekintettel történik, az a munkavállaló által megfizetett összegnek minősül, így a túlfizetés visszatérítése az adózót illeti meg, tőle a munkáltató polgári perben követelheti vissza a pénzt.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

Az Art. a munkáltató és a munkavállaló viszonyában az igazolások kiállítása, az elszámolások, az esetleges hibák korrigálása tárgyában egymásra épülő szabályrendszert tartalmaz. Így a 46. § (1) bekezdése egyebek közt úgy rendelkezik, hogy a kifizető és a munkáltató olyan bizonylatot köteles kiállítani, és a kifizetéskor átadni, amelyből kitűnik a magánszemély bevételeinek teljes összege és jogcíme, az adóelőleg, adó, a járulék, valamint a kifizetőt és a munkáltatót terhelő társadalombiztosítási járulék alapjául szolgáló összeg, illetve a kifizetőt, munkáltatót terhelő társadalombiztosítási járulék, valamint a levont adóelőleg, adó, járulék összege. A munkáltató, a kifizető és az adóköteles társadalombiztosítási ellátást teljesítő társadalombiztosítási kifizetőhely a magánszemélynek - a vállalkozó részére e minőségében teljesített kifizetések kivételével - az előzőekben említettekről, továbbá a kifizetéskor figyelembe vett bevételecsökkentő tételekről, valamint az adót, adóelőleget csökkentő tételekről az elszámolási évet követő év január 31-éig összesített igazolást (a továbbiakban: összesített igazolás) ad.

Az (5) bekezdés értelmében, ha a magánszemély munkaviszonya év közben megszűnik, a munkáltató az adóévben általa kifizetett jövedelemről és a levont adóelőlegekről szóló bizonylatot (igazolást, adatlapot) a munkaviszony megszűnésének időpontjában köteles a magánszemély részére kiadni. Az igazolásnak tartalmaznia kell az adóéven belüli előző munkáltató által közölt adatokat is.

A Kúria rámutat arra, hogy jelen per tárgyát képező jogvita a munkáltató (önkormányzat) mulasztására vezethető vissza. A munkáltatónak ugyanis kötelezettsége lett volna a 07M30-as összesített igazolás kijavítása érdekében haladéktalanul intézkedni, amint tudomására jutott, hogy a Legfelsőbb Bíróság csökkentette a kártérítés összegét. Ehhez képest a MÁK csak 2012.

június 15-én állította ki a helyesbített adatlapot, miután a felperes benyújtotta önellenőrzését 2012. április 23-án. Tájékoztatása szerint a késedelemnek az volt az oka, hogy az önkormányzat 2012. május 31-én hozta tudomására fax útján a bírósági döntéseket. Ezen tények alapján a Kúria megállapította, hogy a munkáltató eljárási adókötelezettség-szegése nem értékelhető az adóalany terhére, az adminisztrációs hiányosság az adóalany hatókörén kívül álló okból következett be.

A Kúria hangsúlyozza, hogy az anyagi adójogviszony egyfelől a felperes, mint adóalany, másfelől az adóztató közhatalom – amelyet az eljárásban az adóhatóság képvisel – között jött létre, jöllehet az a munkaviszonyra, illetve az abból származó jövedelemre épült. Ennek az anyagi természetű adójogviszonynak nem részese a munkáltató. A munkáltató adózói minőségben egyes eljárási adókötelezettségek címzettje. Ezek ahhoz szükségesek, hogy az anyagi főkötelezettség megfelelő időben és módon teljesüljön. A munkáltató eljárási adókötelezettségei közé tartozik egyebek mellett az adóelőleg megállapítása, levonása, megfizetése. Az előlegként átutalt összegek azonban az adóalany, és nem a munkáltató befizetései; azokat az adóalany és nem a munkáltató adóazonosító számán írják jóvá. A munkáltató felperes jövedelméből vonta le az adóelőleget, tehát az előleg terhét felperes viselte.

Előbbiekből az következik, hogy az adóelőleg túlfizetésével kapcsolatos önellenőrzés felperes és az adóhatóság közti viszonyban érvényesül. Az esetleges túlfizetés visszatérítéséhez felperesnek van joga, amennyiben év közben akár munkáltatója útján, akár önadózással több személyi jövedelemadó előleget fizetett meg, mint amennyit az utóbb bekövetkezett változások tükrében kellett volna. A volt munkáltatónak nincs jogszabályi felhatalmazása arra, hogy az általa juttatott jövedelemre eső adóelőleg túlfizetést arra való hivatkozással igényelje vissza, hogy az tőle és nem az adóalanyától származik. E körben alappal hivatkozott felperes az Szja tv. és az Art. felülvizsgálati kérelemben felhívott rendelkezéseire is. Mindezt nem érinti az, hogy a munkáltató köteles az általa levont előlegről adatot szolgáltatni és helyesbíteni az adatokat szükség szerint. Az adóalany önellenőrzéssel korrigált bevallása és a munkáltató adatszolgáltatása ugyanis így hozható összhangba.

A fentiek alapján a megismételt eljárásban az adóhatóság köteles vizsgálni, hogy felperes adószámára adóelőlegként hány forint befizetés érkezett, valamint azt is, hogy a végső fokon hozott legfelsőbb bírósági döntés alapján mennyinek kellett volna befolylnia. Nem tartozik az adóhatóság feladat- és hatáskörébe a munkáltató és a munkavállaló jogvitájának eldöntése, az másik per tárgya lehet. Az alperesnek azt kell vizsgálnia, illetve minősítenie, hogy a perbeli tényállásban túlfizetés történt-e. Ennek során fel kell tárnia azt is, hogy az önkormányzat mely adókötelezettségeket miként teljesített felperes javára. Nem tekinthető jogosulatlannak a visszaigénylés önmagában azért, mert

felperes a kincstári adatlap kibocsátása előtt nyújtotta be önellenőrzését.

A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt 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, 2015. május 21.

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