

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.500/2014/4.szám

A Kúria a dr. Fodor Zoltán ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Mészáros László jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. április 30. napján kelt 4.K.27.059/2014/8. számú végzésével kijavított, 2014. április 25. napján kelt 4.K.27.059/2014/7. számú ítélete ellen a felperes által 10. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság kijavított 4.K.27.059/2014/7. ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 10.000 /azaz tízezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 182.100 /azaz száznyolcvankettőezer-egyszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2010. november 10-én kezdte meg tevékenységét, elektromos, híradás-technikai célú közmű építésével, kábeltelevíziós hálózat működtetésével foglalkozik. Az adószámának az alkalmazását a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a 2010. augusztus 26. napján kelt határozatával az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 174/A.§-a alapján határozott időtartamra, 60 napra: 2010. szeptember 10. - 2010. november 8. közötti időszakra felfüggesztette, tekintettel arra, hogy az adózó

a számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére és közzétételére, illetve a céginformációs szolgálat közzétételi költségtérítés teljesítésére vonatkozó kötelezettségének nem tett eleget, és azt az adóhatóság felhívása szerinti határidőben sem pótolta.

Az elsőfokú hatóság felperesnél 2010. augusztus, szeptember hónapokra általános forgalmi adó /áfa/ adónemre végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2013. augusztus 26. napján kelt határozatával a felperest 5.828.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 2.914.000 Ft adóbírság és 1.821.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Indokolása szerint az értékesítést terhelő, fizetendő áfa-ra vonatkozóan megállapítást nem tett.

Az adózó 2010. augusztus hónapra 10.663.000 Ft adóalap után 3.666.000 Ft, 2010. szeptember hónapra 12.659.000 Ft adóalap után 3.162.000 Ft előzetesen felszámított, levonható áfa-t tüntetett fel. A bevallások benyújtásának időpontjában adószám felfüggesztés hatálya alatt állt, így az adózó adólevonási jogát nem gyakorolhatta volna.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 135.§ /1/ bekezdése alapján a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adómegállapítási időszakban megállapított, fizetendő adó együttes összegét csökkentheti az ugyanezen vagy korábbi adómegállapítási időszakban keletkezett levonható előzetesen felszámított adó összegével. Az Áfa tv. 137.§ /1/ bekezdése szerint abban az esetben, ha az állami adóhatóság az Art. rendelkezései alapján - az adóalany adószámát felfüggeszti, az adóalany adólevonási jogát a felfüggesztését elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napjától kezdődően - az adólevonási jog gyakorlásának egyéb feltételeitől függetlenül nem gyakorolhatja.

Tekintettel arra, hogy adózó adószáma 2010. szeptember 10.-november 8. közötti időtartamra felfüggesztésre került, ebben az időszakban az 5.828.000 Ft levonható összeg tekintetében az adólevonási jog gyakorlására nem jogosult.

A megállapított adókülönbözet adóhiánynak minősül, tekintettel arra, hogy az esedékességek időpontjától az ellenőrzés megkezdéséig folyamatos túlfizetés nem állt fenn. Az Art. 170.§ /1/ bekezdése alapján adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke az adóhiány 50%-a. Az Art. 171.§ /1/ bekezdése szerint az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén mérsékelhető. Az adózó nem járt el a tőle elvárható körültekintéssel, mert az adószámának felfüggesztése ellenére gyakorolta az adólevonási jogát, így az adóbírság mérsékelése kizárt.

Az Art. 165.§ /1/ bekezdése szerint az adók késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától késedelmi pótlékot kell fizetni. Az Art. 165.§ /3/ bekezdése értelmében kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adó esedékességének napjánál az adóhatóság

későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként. A késedelmi pótlék az Art. 165.§ /1/ bekezdése, /2/ bekezdésének első mondata, valamint a /3/ bekezdésének második mondata alapján az esedékességtől a jegyzőkönyv keltéig: 2013. június 20-ig terjedő időszakra került felszámolásra a határozathoz csatolt melléklet szerinti levezetésnek megfelelően.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. december 30. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a fellebbező arra vonatkozó érvelését, hogy olyan bevallási hibáról van szó, amely a bevallás javításával az Art. 34.§-a alapján orvosolható, és nem szolgál adókülönbözet megállapításának alapjául, nem alapos. A hibás bevallás törvényi meghatározását az Art. 178.§ 12. pontja, a kijavítás szabályait az Art. 34.§-a tartalmazza.

Az Art. 174/A.§ alapján felfüggesztett adószám ellenére gyakorolt adólevonási jog gyakorlása nem az Art. 34.§-ában meghatározott eset, továbbá a bevallás adóhiányt eredményező hiányosságát jelenti, így nem tekinthető hibás bevallásnak.

Egyebek mellett megállapította, hogy a késedelmi pótlék kiszabása mind jogalapjában, mindösszezszerűségében helyes. Az Art. 165.§ /3/ bekezdése arra ad lehetőséget - kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén -, hogy az adóhatóság a késedelmi pótlék felszámításának kezdő, nem pedig a befejező időpontját állapítja meg későbbi időpontban.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, az adóbírság mellőzését és a késedelmi pótlék összegének 74.612 Ft-ban való megállapítását kérte, illetve amennyiben az elsőfokú bíróság a tényállás tisztázatlansága miatt az elsődleges keresetnek nem ad helyt, úgy másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.

Fenntartotta a fellebbezésében kifejtett azon álláspontját, miszerint a jogszabálysértő módon levonásba helyezett adótartam olyan bevallási hiba, amely a bevallás kijavításával orvosolható, így nem szolgál adókülönbözet megállapításának alapjául. Vitatta az adóbírság kiszabását, és álláspontja szerint a késedelmi pótlék vonatkozásában nem helytálló az alperes hivatkozása az Art. 165.§ /3/ bekezdésére. Nem kivételes méltánylást érdemlő körülmény miatt, és nem a késedelmi pótlék felszámításának kezdő időpontját kellett volna korrigálni, hanem a konkrétan és aggálytalanul behatárolható időszakra kell a késedelmi pótlékot jogszerűen előírni.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát megváltoztatta akként, hogy a 2.914.000 Ft adóbírságot megállapító és annak megfizetésére kötelező részét - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot e körben az eljárás megismétlésére kötelezte, egyebekben a határozatot hatályában fenntartotta. Indokolása szerint jelen

esetben nem pusztán arról van szó, hogy a felperes tévedésből rossz időszakban tett nyilatkozatot, nem a megfelelő időszakban rendelkezett az adólevonási jogáról, hanem kifejezett törvényi tilalom ellenére kívánt olyan jogosultsággal élni, amely az adott időpontban nem illette meg. Az adószám alkalmazásának felfüggesztése a felperes korábbi mulasztásának a szankciója volt, amely szankció megállapítására a rendelkező határozat jogszerűségének felülvizsgálata e per tárgya nem lehet. A számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére és a közzétételére előírt határidő eredményben eltelte, illetve a céginformációs szolgálat közzétételi költségtérítés teljesítésének elmulasztása esetére vonatkozó jogkövetkezményeket az Art. 174./A.§ /1/ bekezdése határozza meg, amely rendszertanilag az Art. VIII. fejezetében található a Jogkövetkezmények között, az Intézkedések címszó alatt. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az, hogy a felperes az adólevonási jogával egy vele szemben hatályban lévő intézkedés tartama alatt kíván élni, semmiképp nem tekinthető az adóbevallás kijavítható hibájának. Tekintettel arra, hogy felperes törvényi tilalom ellenére élt az adólevonási joggal, a késedelmi pótlék vonatkozásában kivételes méltánylást érdemlő körülmény a javára nem értékelhető.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az adóhatóság nem egységes gyakorlata az adószám felfüggesztésének időtartama alatt az adólevonási jogukat érvényesítő adózókkal kapcsolatosan olyan szempont, amelyet az adóhatóságnak döntése során értékelnie kellett volna. Az új eljárásban az adóbírság mértékének meghatározásakor erre figyelemmel kell lenni.

A felperes felülvizsgálati kérelmével az ítéletnek az adóbevallás kijavítható hibájára és a késedelmi pótlékra vonatkozó része hatályon kívül helyezését és keresetének e körben való teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte és alkalmazta az Art. 178.§ 12. pontját, 34.§-át, 165.§ /3/ bekezdését. Fenntartotta az adóbevallása kijavíthatóságára a perben előadott véleményét, szerinte nem helytálló, hogy az adóbírság vonatkozásában az alperesi gyakorlat figyelembe vehető, a késedelmi pótlék körében azonban nem.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés,

275.§ /2/ bekezdés, BH2002.490., KGD2002.262./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, a felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet adóírságra vonatkozó részét nem támadta, így azt a Kúria érdemben nem vizsgálhatta felül.

Az Art 26.§ /1/ bekezdése szerint az adót, a költségvetési támogatást - ha törvény előírja - az adózó köteles megállapítani, bevallani és megfizetni. Az Art. 178.§ 12. pontja meghatározza, hogy hibás az a bevallás, amelynél a 34.§ szerint kijavításnak van helye, vagy a bevallás adóhiányt nem eredményező hiányosságát az adóhatóság tárja fel.

Az eljárási jogszabályok, így az Art., a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ rendelkeznek a kijavításról.

Az Art. 34.§ /1/ bekezdése értelmében az adóbevallás helyességét a 26.§-ban foglalt esetben az adóhatóság megvizsgálja, a számítási hibát és más hasonló elírást kijavítja, és ha a kijavítás az adófizetési kötelezettség vagy az adó-visszatérítés összegét érinti, az adózót a kijavítástól számított 30 napon belül értesíti. A /6/ bekezdés alapján ha az adóbevallás (költségvetési támogatásigénylés) az adózó közreműködése nélkül nem javítható ki, vagy az adózó fennálló adótartozásáról, köztartozásáról a nyilatkozattételt vagy jogszabályban előírt igazolások benyújtásának kötelezettségét elmulasztotta, továbbá az adóbevallásából, nyilatkozatából olyan adatok hiányoznak, amelyek az adóhatóság nyilvántartásában sem szerepelnek, az adózót az adóhatóság 15 napon belül - megfelelő határidő tűzésével - hiánypótlásra szólítja fel.

A Ket. 81/A.§-a rendelkezik a döntés kijavításáról, az /1/ bekezdésben akként, hogy ha a döntésben név-, szám- vagy más elírás, illetve számítási hiba van, a hatóság a hibát - szükség esetén az ügyfél meghallgatása után - kijavítja, ha az nem hat ki az ügy érdemére, az eljárási költség mértékére vagy a költségviselési kötelezettségre.

A Pp. 224.§ /1/ bekezdése szerint a bíróság névcseré, hibás névírás, szám- vagy számítási hiba vagy más hasonló elírás esetén a határozat kijavítását végzéssel bármikor hivatalból is elrendelheti.

Az Art.-ben, a Ket.-ben és a Pp.-ben a kijavítás szabályai megegyeznek abban, hogy kijavításra számítási hiba és más hasonló elírás esetén kerülhet sor.

A felperes adóbevallásában nem számítási hibát vétett, nem elírt valamit, így nincs olyan elszámolt, elírt adat, ami kijavítható lenne, azaz tényállás hiányában az Art. adóbevallás kijavításáról rendelkező 34.§-a nem alkalmazható.

Abban az esetben, ha az állami adóhatóság - az Art. rendelkezései alapján - az adóalany adószámát felfüggeszti, az adóalany adólevonási jogát az adószám felfüggesztését elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napjától kezdődően - az adólevonási jog gyakorlásának egyéb feltételeitől függetlenül - nem gyakorolhatja (Art. 137.§ /1/ bekezdés). A felperes olyan jogot gyakorolt, amelyre kifejezett törvényi tiltás miatt nem volt lehetősége. Törvénysértő magatartását jogszabályi lehetőség hiányában nem lehet kijavítással meg nem törtéنتé tenni, annak jogkövetkezményét viselni köteles. Az elsőfokú bíróság vonatkozó ítéletrésze jogszerű.

Az adóhatóság kivételes méltánylást érdemlő körülmény megállapítása nélkül, az Art. 165.§-ában foglaltak szerint rendelkezett a késedelmi pótlékról. Az elsőfokú bíróság e rendelkezést és annak indokolását jogszerűnek értékelte, döntésének indokolása a Pp. 221.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelel. A felperes a késedelmi pótlék felszámításának időtartamára vonatkozóan nem jelölte meg azt a megsértett, nem helyesen alkalmazott jogszabályt, amely arra kötelezte volna az adóhatóságot, hogy derítse ki, az adózó a vizsgálattal nem érintett időszakon kívül mikor kíván (a vizsgálattal érintett időszakban törvénysértőnek minősített adólevonás helyett) jogszerű adólevonást gyakorolni, hogy ahhoz igazodóan rendelkezzen a késedelmi pótlékról. Az Art.-nek sem az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségéről rendelkező 97.§ /4/ bekezdése, sem az adózó javára szolgáló tényfeltárási kötelezettséget előíró 97.§ /6/ bekezdése - egyéb törvényi rendelkezés hiányában - ilyen kapcsolatba a késedelmi pótlék kiszabásának szabályaival nem hozhatók.

Az adóhatóság, amely köteles méltányosan eljárni, kizárólag azokat a tényeket, körülményeket veheti figyelembe, amelyek kivételes méltánylást érdemlő körülménynek minősíthetők, így különösen az adózó jogellenes magatartásának, tevékenységének vagy mulasztásának súlyát és gyakoriságát. A bíróság pedig csak azt vizsgálhatja, hogy a felperes hivatkozott-e, bizonyított-e vagy sem javára kivételes méltánylást érdemlő körülményeket, az alperes e körben hozott döntése megfelel-e vagy sem az Art. 1.§ /2/ bekezdésében, 165.§ /3/ bekezdésében, a Ket. 72.§ /1/ bekezdés ea), eb), ec) pontjaiban foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság döntése e kritériumoknak megfelelt, a felülvizsgálati kérelem az ítélet ezen része vonatkozásában sem tartalmaz, nem igazol hatályon kívül helyezést megalapozó jogsértést.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét, amely a hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

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

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről 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, 2015. május 21.

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