

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.625/2014/5.szám

A Kúria a dr. Tóth T. Tibor ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Miskéri Andrea jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 23. napján kelt 28.K.32.407/2013/8. számú ítélete ellen az alperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.32.407/2013/8. számú ítéletét hatályában fenntartja azzal, hogy az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 20.000 (azaz húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A R. Bt.-nek /a továbbiakban: Bt./, amelyet a bíróság 2012. június 26-i hatállyal felszámolási eljárás befejezését követően törölt a cégjegyzékből, a felperes 2000. október 19-től a megszűnéséig a beltagja volt.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Főigazgatósága a Bt.-nél 2006. január 1. és 2010. április 26. közötti időszakra, tevékenység záró bevallások utólagos ellenőrzésének eredményeként 2010. december 29. napján meghozott és 2011. február 3-án jogerős határozatával a Bt. terhére általános forgalmi adó adónemben 2006., 2007., 2008. évekre, 2009. I.-IV. negyedévekre, 2010. I. negyedévre 15.866.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözetet, 7.933.000 Ft adóbírságot, 5.942.000 Ft késedelmi pótlékot és 750.000 Ft mulasztási bírságot állapított meg.

A felszámolás során az adóhatóság hitelezői igényét bejelentette, a

jogerős határozaton alapuló adóhatósági végrehajtási eljárás nem vezetett eredményre, ezért a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperest - mint a Bt. adótartozásának megfizetésére kötelezhető személyt - a 2012. november 5. napján kelt határozatában 2005.-2012. évek meghatározott napjaiban megjelölt eredeti esedékességgel különféle adónemekben, járulékokban és szankciókban összesen: 34.281.000 Ft megfizetésére kötelezte.

A felperes fellebbezésében, mint a Bt. adótartozásának megfizetésére kötelezhető személy vitatta a terhére rótt adótartozás jogalapját ésösszecszerűségét, illetve a Bt.-re vonatkozó határozatban foglaltak jogalapját ésösszecszerűségét is.

Az adóhatóság a fellebbezés érdemi elbírálását felfüggesztette a Bt.-vel szemben meghozott határozat elleni jogorvoslatot, (mint) felügyeleti intézkedés iránti kérelmet elbíráló eljárás befejeződéséig. Az APEH főigazgató hatáskör gyakorlója a 2013. április 23. napján kelt levelével tájékoztatta a felperest, hogy a cég ügyében a határozat jogszerűsége okán a felügyeleti intézkedést mellőzi.

A fellebbezés folytán eljár alperes a 2013. május 31. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 35.§ /2/ bekezdés f) pontja, 145.§ /1/ bekezdése, a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 108.§ /1/ bekezdése alapján hozta meg.

Indokolása szerint a Bt. adótartozása, amely a beltág mögöttes felelősségének alapját képező 34.281.000 Ft adótartozás, a 2011. február 3-án jogerőssé vált adóellenőrzést realizáló határozaton, továbbá a társaság által benyújtott adóbevallásokon, mint végrehajtható okiratokon és a tartozás után felszámított késedelmi pótléktartozáson alapult. A mögöttes felelősség a Bt. valamennyi /határozaton és bevalláson alapuló/ tartozása tekintetében fennáll, így a beltág valamennyi adótartozás megfizetésére kötelezhető.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Hivatkozott a 9/2013.(III.6.)AB határozatra, amely szerint 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 jogokat, amely lehetővé teszi, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját ésösszecszerűségét vitathassa.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte. Indokolásában rögzítette, hogy az Alkotmánybíróságról szóló 2011.

évi CLI. törvény 39.§ /1/ bekezdése értelmében az Alkotmánybíróság döntése mindenkire nézve kötelező. Megállapította továbbá, hogy a felperes által hivatkozott AB határozat tényállása a perbeli tényállással teljes mértékben egyező, ezen okokból a felülvizsgálni kért adóhatározatok jogszabálysértők.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet megváltoztatásával a kereset elutasítását kérte 3.790.000 Ft adótartozás tekintetében. Álláspontja szerint a jogerős ítélet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 339/A.§ /1/ és /2/ bekezdéseibe ütközik. Az elsőfokú bíróság a kötelezés során nem vette figyelembe, hogy külön kell kezelni a bevallás alapján előírt, illetve az adóhatósági ellenőrzés során megállapított kötelezettségeket. Figyelemmel kellett volna lennie arra is, hogy az adóhatóságnak az eljárást már az Art. 2014. január 1-től hatályos 136/A.§ /1/ bekezdés alapján kell lefolytatnia.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

Az Art. a II. fejezetben szabályozza az adókötelezettséget (14.§), amely szerint az adózó az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles - többek között - jogszabályban vagy e törvényben előírt bevallásra, adófizetésre.

Az adózó (Art. 31.§ /1/ bekezdés) az önadózással megállapított adóról, továbbá költségvetési támogatásról adónként, költségvetési támogatásonként az erre a célra rendszeresített nyomtatványon adóbevallást tesz. Az adóbevallás az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat tartalmazza.

Az adót esedékességekor az köteles megfizetni, akit arra jogszabály kötelez (Art. 35.§ /1/ bekezdés), az adóbevallása szerint esedékes adót az adózónak meg kell fizetnie.

Az adózók adófizetési kötelezettsége alapulhat tehát (az önadózás rendszerében) adóbevalláson, amely mellett adófizetési kötelezettséget tartalmazhat adóhatározat is. Az adóhatóság ugyanis az adózó ellenőrzésének eredményeként adónként, költségvetési támogatásonként az egyes bevallási időszakokra elkülönítve megállapíthatja a bevallott vagy bevallani elmulasztott és az ellenőrzés eredményeként különbözetként feltárt adó, illetve költségvetési támogatás alapját, az adókülönbözetet, a következő

időszakra átvihető követelés különbözetet, a költségvetési támogatás különbözetet, valamint az adókötelezettséget érintő jogszabálysértés jogkövetkezményeit, és az adózót a terhére megállapított adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére kötelezi (Art. 129.§ /1/ bekezdés).

Az adóigazgatási eljárásban végrehajtható okirat az önadózás esetén a fizetendő adót tartalmazó bevallás, illetve a fizetési kötelezettséget megállapító jogerős hatósági határozat (Art. 145.§ /1/ bekezdés a)-b) pontok).

Az adóhatóság azt állapította meg, hogy az adóbevalláson illetve adóhatározaton alapuló, fizetendő köztartozását a Bt. esedékességig nem fizette meg.

Az Art. 35.§ /2/ bekezdés f) pontja akként rendelkezik, hogy ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhető a gazdasági társaság adótartozásáért a reá vonatkozó szabályok szerint a helytállni köteles tag, vezető tisztségviselő. E jogszabályhely alapján kötelezte az adóhatóság a Bt. adótartozásának megfizetésére a felperest, mint erre „kötelezhető személyt”. A felperes adófizetésre kötelezését előíró adóhatározatokat az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével hatályon kívül helyezte.

Az Alkotmánybíróságnak - az elsőfokú bíróság döntése alapjául szolgáló - 9/2013.(III.6.)AB határozata szerint az Art. 6.§ /2/ bekezdése második mondatának, 35.§ /2/ bekezdése f) pontjának alkalmazása során az Alaptörvény B) cikk /1/ bekezdéséből, valamint XXVIII. cikk /7/ bekezdéséből 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.

A Bt. ellenőrzésének eredményeként meghozott határozathoz kapcsolódóan a 9/2013.(III.6.)AB határozatra alapított elsőfokú bírósági ítéletrészt az alperes felülvizsgálati kérelmében nem támadta, ugyanakkor helytállóan hivatkozott arra, hogy ezen AB határozat alapján 2014. január 1-től hatályosan az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2013. évi CC. törvény 172.§-a beiktatta az Art.-be a 136/B.§-t, amellyel a jogalkotó a biztosítani kívánta a mögöttes felelősségre kötelezés tárgyában folyó eljárás keretében az Alkotmánybíróság által hiányolt érdemi jogorvoslatot a

helytállási kötelezettség alapját képező utólagos adómegállapításról hozott határozattal szemben. A megismételt eljárásban tehát az elsőfokú hatóság eljárására e jogszabályhely is irányadó.

Az Art. 123.§-a, illetve - az Art. eltérő rendelkezésének hiányában alkalmazható - a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 72.§-a alapján a hatóság határozatának rendelkező része több és eltérő tartalmú kötelezést is tartalmazhat, amelyből következően a határozat indokolási részében az egyes rendelkezésekhez tartozó indokolások is más-más tartalmúak lehetnek. A határozatoknak minden esetben meg kell felelniük a tartalmukra vonatkozóan a Ket. 72.§-ában foglalt előírásoknak.

Az adó megfizetésére kötelező határozat indokolásának tartalmaznia kell, hogy az adózó tartozásának mi (adóbevallás, határozat) az alapja, mekkora összegű, annak behajtására milyen intézkedéseket tettek, azok miért nem, vagy mennyiben vezettek eredményre, azaz a behajthatatlan tartozás mikor, miért keletkezett, hogyan tevődik össze, az adó megfizetésére kötelezettel szemben mely jogszabályhelyek alapján miért a határozat szerinti összegben került sor a fizetésre kötelezésre. A felülvizsgálni kért határozatokból tételesen, egyértelműen és aggálytalanul nem állapítható meg, hogy melyik kötelezésnek mi az alapja, mikor, miért keletkezett, hogyan tevődik össze, ezért azok nem felelnek meg a Ket. 72.§ /1/ bekezdés d) és e) pontjaiban foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság helytállóan döntött tehát mindkét határozat teljes körű hatályon kívül helyezéséről. Az ügyben megállapított eljárási jogszabálysértés okán köteles a hatóság új eljárásra (Art. 143.§ /1/ bekezdés).

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta azzal, hogy az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.

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

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2015. október 15.

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

