Kfv.I.35.095/2008/16.szám

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szepesi Dóra ügyvéd és a Csányi, Rátkai és Zala Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Csányi Gábor ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek, felszámolója a dr. Darabos Pál és dr. Hódyné dr. Kálóczi Eszter jogtanácsosok által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Felszámolási és Végrehajtási Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Bíróság 2007. október 9-én kelt 16.K.34.227/2006/5. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 6. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 16.K.34.227/2006/5. számú ítéletét a per fő tárgya tekintetében hatályában fenntartja, perköltségre és kereseti illetékre vonatkozó részében hatályon kívül helyezi és kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 15.000 (tizenötezer) forint elsőfokú perköltséget, és - külön felhívásra - az államnak 21.000 (huszonegyezer) forint kereseti illetéket.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 36.000 (harminchatezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A 2005. januártól márciusig terjedő időszakra elrendelt általános forgalmi adónemet érintő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló revízió eredményeként az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály, mint másodfokú adóhatóság - a 8429573705 számú határozatban - kötelezte a felperest 324.770.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 162.385.000 Ft adóbírság, 13.400.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes 2006. február 21-én kérelmet nyújtott be, melyet 2006. február 22-én, 2006. március 14-én, 2006. április 4-én módosított,

illetve kiegészített. Kérte a 2006. március 3-i esedékességű 324.770.000 Ft adótartozás 36 havi részletben történő megfizetésének engedélyezését és a 2005. április 4-i esedékességű 42.196.000 Ft társasági adó, 58.604.000 Ft általános forgalmi adó, 32.061.000 Ft késedelmi pótlék, 50.366.000 Ft bírság, a 2006. március 30-i esedékességű 324.770.000 Ft általános forgalmi adó, 13.400.000 Ft késedelmi pótlék és a 162.385.000 Ft bírságtartozásának mérséklését, illetve elengedését. Az első fokú adóhatóság a felperes kérelmét elutasította.

A felperes fellebbezése folytán eljárt alperes a 8990095967 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Az alperes rögzítette, hogy határozatának meghozatala napján társasági adónemben a felperesnek 37.861.000 Ft, késedelmi pótlék adónemben 45.455.000 Ft, bírság adónemben pedig 212.655.000 Ft nyilvántartott tartozása állt fenn. Erre tekintettel a 4.355.000 Ft társasági adó, 6.000 Ft késedelmi pótlék és 9.000 Ft bírságtartozásra nézve a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül utasította el. Az alperes határozatában részletesen ismertette a felperes 2003- 2005. évi nettó árbevételét, üzemi eredményét, befektetett eszközének, forgóeszközének, saját tőkéjének, eredménytartalékának, mérleg szerinti eredményének és rövid lejáratú kötelezettségének adatait. Megállapította, hogy a felperes által csatolt mérleg-és eredmény-kimutatás nem felel meg a valódiság elvének, mert a felperes mérlegében nem vette figyelembe a 8429573705 számú jogerős határozat megállapításait. Az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes nem bizonyította a kérelem teljesítésének törvényi feltételeit, a benyújtott adatok alapján a fizetési könnyítés és mérséklés törvényi feltételeinek vizsgálatát nem lehetett elvégezni, a felperes valós gazdálkodási helyzetét nem lehetett megismerni.
Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 133. § (1) bekezdésében, 134. § (3) bekezdésében foglaltakra alapította.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy megváltoztatását, az adóhatósághoz benyújtott kérelmének megfelelő tartalmú ítélet meghozatalát kérte. Azzal érvelt, hogy az adótartozását előíró határozat ellen keresetet nyújtott be, így ez „vitatott", csupán átmeneti jellegű kötelezettség. Az alperes tévesen állapította meg a mérleg és eredmény-kimutatások valótlan voltát, és az e körben kifejtett jogi álláspontja nem felel meg a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 10. § (1), (3), (7), (8) bekezdéseiben foglaltaknak. Hivatkozott a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 32. § (2) bekezdésben, 50. § (1) és (8) bekezdéseiben foglaltak megsértésére is. Alkotmányellenesnek kérte értékelni, hogy az Art. jogi személy esetén kizárja az adótartozás

elengedését, illetve mérséklését, és vitatta az alperes perképességét, jogi képviseletét is.

Az első fokú bíróság a felperes keresetét elutasította, kötelezte 500.000 Ft perköltség, 900.000 Ft kereseti illeték megfizetésére. Az első fokú bíróság nem osztotta a jogszabály alkotmányellenességére vonatkozó felperesi érvelést. Megállapította, hogy az alperes az Art. 97. § (4)-(6) bekezdése szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének eleget téve megalapozott és jogszerű döntést hozott, és a Ket. rendelkezéseit sem sértette meg. A 273/2006. (XII. 23.) Kormányrendelet törvényi felhatalmazása alapján alkotmányos aggályokat fel nem vető módon rendelkezik az APEH-ről és a perbeli alperesi jogi képviselet ellátására is jogszerűen került sor. A felperest terhelő perköltség összegét a Pp. 67. § (2) bekezdésében, 78. § (1) bekezdésében, a 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (továbbiakban IM r.) 3. § (1) bekezdésében, (2)-(6) bekezdéseiben foglaltak alapján határozta meg, amely során figyelemmel volt a pertárgy értékére és az alperesi képviselő által kifejtett előkészítő munka színvonalára és időigényességére is. A felperest az illetékekről szóló többször módosított 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban Itv.) 42. § (1) bekezdésének a) pontja és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet (továbbiakban Rendelet) 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a kereseti illeték megfizetésére.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, fenntartva a keresetben is kifejtett jogi álláspontját. Sérelmezte azt is, hogy az első fokú bíróság nem indokolta meg az Sztv. 15. §-ával kapcsolatos érvelésének el nem fogadását, és figyelmen kívül hagyta, hogy az adóhatóság más jogi személyek esetén az e perbelitől eltérő tartalmú döntéseket hozott. Vitatta az alperes javára megítélt perköltség jogalapját és összegszerűségét. E körben kifejtette, hogy az alperesi a köztisztviselői jogviszony keretei között foglalkoztatott jogi képviselő munkájával kapcsolatos költségek nem azonosíthatók az IM r. szerinti ügyvédeket megillető költségekkel Az e körben hozott döntés nem felel a Pp. 78. § (1) bekezdésében foglaltaknak sem, az illetékre vonatkozó pedig az Itv. 43. § (3) bekezdése szerinti szabálynak. Álláspontja szerint az első fokú bíróságnak tételes illetéket kellett volna alkalmaznia. Kérte ez utóbbi két körben jogegységi eljárás kezdeményezését.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Fenntartotta a határozatában foglaltakat, és arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet perköltségre vonatkozó rendelkezése megfelel a Pp. 67. § (2) bekezdésében, 75. §-ában, 78. §-ában, az IM r. 2. § (1) bekezdésében, 3. §-ában és a Korm.r. 1. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján megállapította, hogy a felperes alaptalanul hivatkozott az adótartozásának ún. átmeneti jellegére, illetve ideiglenes voltára, mivel a 8429573705 számú határozat 2006. január 20. napján másodfokon jogerőre emelkedett fizetési kötelezettséget előíró, végrehajtható okiratba foglalt adótartozást tartalmazott (Art. 145. § (1) bekezdés a) pontja).

Az Art. 1. § (6) bekezdése értelmében az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérsékli, illetve fizetési könnyítést engedélyez. Az Art. 1. § (2) bekezdése alapján, ha a törvény az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően és a törvényes keretek között gyakorolhatja. Az Art. tehát a mérlegelés kapcsán a jogalkalmazó számára előírja a felhatalmazás céljához való kötöttség követelményét, és a mérlegelés törvényes keretein való túllépés tilalmát is, amelyek a mérlegelési tevékenység korlátjaiként alkalmazandók. Ebből következően az adóhatóság méltányosságot csak akkor gyakorolhat, ha ezt a törvény a számára lehetővé teszi.

Ahol az Art. utal a méltányosság lehetőségére, ott ennek feltételeit is meghatározza. Az adóhatóság tehát akkor alkalmazhat méltányosságot, ha az adózó a kérelmére indult eljárásban igazolja, hogy megfelel a törvényi feltételeknek. Az adótartozás mérséklésére, elengedésére irányuló törvényi feltételek között pedig nem szerepel az adózó javára értékelendő körülményként az, hogy az adótartozást előíró másodfokú jogerős adóhatósági határozat ellen keresetet nyújtott be. Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság, hogy e keresetet egyébként Fővárosi Bíróság a 11.K.31.805/2006/18. számú ítéletében elutasította. A jogerős ítélet ellen felperes által előterjesztett rendkívüli jogorvoslati kérelmet pedig a Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.068/2008/2. számú végzésében elkésettség okán – igazolási kérelem hiányában – hivatalból utasította el.

Az Art. 143. § (1) bekezdése értelmében a fizetési könnyítés iránti kérelem tárgyában hozott határozatot a bíróság nem vizsgálhatja felül. Ennél fogva e pernek nem lehetett tárgya a fizetési könnyítés tekintetében hozott alperesi érdemi döntés és az ezzel kapcsolatos felperesi érvelés sem.

Ahogyan arra az első fokú bíróság helyesen rámutatott, az Art. 134. § (1) és (2) bekezdése szerinti szabályból következően jogi személy esetén nincs törvényi lehetőség az adótartozás elengedésére. A jogi személyt terhelő bírság és pótléktartozás pedig csak kivételes

méltányosságból mérsékelhető, illetve engedhető el különösen akkor, ha annak megfizetése a vállalkozási tevékenységet folytató jogi személy gazdálkodási tevékenységét ellehetetlenítené. A gazdasági ellehetetlenülés vizsgálatánál pedig figyelemmel kell lenni a jogi személy adózó gazdasági tevékenységére, annak eredményességére, amelynek érdekében a bevallási és mérlegadatait össze kell vetni. Vizsgálni kell, hogy az adózó ellen folyik-e csőd, avagy felszámolási eljárás, esetleg végelszámolás, a kötelezettségek és követelések egybevetése alapján kell megvizsgálni, hogy van-e vagy nincs lehetőség a gazdálkodás helyreállítására. A gazdasági társaság tevékenysége kapcsán kiemelt jelentősége van annak, hogy az a bírság illetve pótléktartozás megfizetése miatt, avagy más egyéb okok miatt válna lehetetlenné, avagy már egyébként is ellehetetlenült… stb.

A perbeli esetben az első fokú bíróság - a felperes érvelésével ellentétben - iratszerűen rögzítette, hogy az alperes a felperes által feltárt adatokat az Art. 97. § (4)-(6) bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően eljárva teljes körűen megvizsgálta, és megalapozottan rögzítette, hogy ezek nem alkalmasak a felperes valós gazdasági helyzetének vizsgálatára, a törvényi feltételek megállapítására. Ennél fogva nem tehetők megalapozott megállítások a tekintetben, hogy a mérsékelni kért tartozás megfizetése lehetetlenítené-e el a felperes gazdálkodási tevékenységét, ezért kérelemnek helyt adó döntés nem hozható. Iratszerű az a megállapítás is, hogy a felperes a 8429573705 számú alperesi határozatnak megfelelően nem módosította a benyújtott 2005 évi mérlegét és eredmény-kimutatását. A felperes az adókülönbözetet eredményező számlák általános forgalmi adótartalmát ugyanis továbbra is szerepeltette mérlegében és eredmény-kimutatásában, ezért eljárása nem felelt meg az Sztv. 15. § (3) bekezdésében foglaltaknak.

A felperes a perben - a Pp. 164. § (1) bekezdése alapján eljárva nem bizonyította az alperesi határozatban megállapított tényállás jogszabálysértő voltát, e körben bizonyítást nem is ajánlott fel.

Az alperes határozata teljes körűen megfelel a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltaknak. Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy a perben mindig csak a konkrét, keresettel támadott határozatok jogszerűsége, avagy jogszerűtlensége tárgyában dönthet (Art. 143. § (1) bekezdése, Pp. 339. § (1) bekezdés g) pontja). Ezért nem vette figyelembe azt az egyébként iratokkal alá sem támasztott felperesi állítást, hogy az adóhatóság más ügyekben az e perbelitől eltérő tartalmú döntést hozott.

A Ket. 32. § (2) bekezdése az eljárás felfüggesztéséről rendelkezik, így e törvényhely a perbeli jogvita eldöntése szempontjából nem releváns. Adóügyekben egyébként az Art. 5. § (2)

bekezdése értelmében elsősorban nem a Ket., hanem az Art. szabályai az irányadók, és a tényállás tisztázására vonatkozó rendelkezéseket sem a Ket. 50. §-a, hanem az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései tartalmazzák, ezért az e körben kifejtett felperesi érvelés is téves.

Az alperes határozatát mérlegelési jogkörében eljárva hozta meg, amely a kifejtettekből következően teljes körűen megfelel a Pp. 339/B. §-ában foglaltaknak, tehát nem jogszabálysértő.

A Legfelsőbb Bíróság a perköltséggel, illetékkel, az alperes személyével, perbeli képviselettel kapcsolatosan alkotmányellenességet nem észlelt és nem állapított meg olyan körülményt sem - ilyenre a felperes sem hivatkozott - amely jogegységi eljárás lefolytatásának szükségességét indokolná (1997. évi LXVI. törvény 29. §).

A gazdálkodó szervezet jogtanácsosát az ügyvédi díjszabás szerinti díj illeti meg, mivel a Pp. 67. § (2) bekezdése értelmében a perben a gazdálkodó szervezet jogtanácsosát az ügyvéd jogállása illeti meg. A Pp. alkalmazásában gazdálkodó szervezet a Ptk. 685. §-ának c) pontjában felsorolt valamennyi szervezet, így a költségvetési szervek képviseletét ellátó jogtanácsosnak is az ügyvédi díjszabás szerinti díj adható, amelyre az IM r. 3. § (2) bekezdése, illetve (6) bekezdése az irányadó.

Az első fokú bíróság tehát jogszerűen járt el akkor, amikor a perbeli képviseletet ellátó jogtanácsos esetén a perköltség megállapításánál az IM r. szabályait alkalmazta, és a felperes alaptalanul hivatkozott az e körben hozott döntés indokolás nélküli voltára is (lásd: jogerős ítélet utolsó oldal 6. bekezdése szerinti indokolás).

A Legfelsőbb Bíróság nem a felperes által hivatkozott okokból, hanem azért csökkentette a perköltség és a kereseti illeték összegét, mivel a perbeli esetben az eljárás tárgyának értéke az Itv. 39. § (1) bekezdése szerinti szabályok értelmében nem állapítható meg. Ennek indoka pedig az, hogy a perbeli esetben a bírósági felülvizsgálatra a Pp. 339/B. §-a szerinti szabályozás az irányadó, mivel az alperes a keresettel támadott határozatát mérlegelési jogkörében eljárva hozta meg.

A mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat esetén pedig a bíróság azt vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta-e, az eljárási szabályokat betartotta-e, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak-e, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége is kitűnik-e. Ennél a felülvizsgálatnál tehát értelemszerűen nem lehet szó az

„eljárás megindításakor fennálló pertárgyértékről" és „vitássá tett követelés"-ről sem.

A tételes illetékről rendelkező Itv. 43. § (3) bekezdésére is tévesen hivatkozott a felperes, hiszen a tartozás megfizetése adókötelezettség, az ezzel kapcsolatos kérelmek tárgyában hozott határozatok tehát adójellegű kötelezettséggel kapcsolatos adóügyi jogviszonyban hozott határozatoknak minősülnek, ezért nem tartoznak a közigazgatási határozatokra vonatkozó általános illetékességi szabályok alá.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság - a Pp. 275. § (3)-(4) bekezdései alapján - az ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott.

A perköltségre, a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések a Pp. 67. § (2) bekezdésében, 78. § (1) bekezdésében, az IM r. 3. §-ában, az Itv. 39. § (1) és (3) bekezdés b) és d) pontjaiban foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2009. február 26.

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