

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Hajdú Gábor ügyvéd által képviselt felperesnek a Lukácsné dr. Szabados Ilona Erika jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Csongrád Megyei Bíróság 2009. június 4. napján kelt 3.K.20.418/2009/3. számú ítélete ellen az alperes által 4. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Csongrád Megyei Bíróság 3.K.20.418/2009/3. számú ítéletét - az indokolás részbeni módosításával - hatályában fenntartja azzal, hogy az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

A felek költségeiket maguk viselik.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

I n d o k o l á s

A felperes az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-alföldi Regionális Igazgatóságához /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ 2007. december 19-én „igazolási-, fizetési halasztási kérelem” megnevezésű beadványt nyújtott be. Előadta, hogy 2007. évben értékesítette üzletrészét, nyereségének jelentős hányada ebből az ügyletből keletkezett, azonban az ellenérték nagy részét a vevő még nem fizette meg, a pénzügyi teljesítés a napokban várható. Adófeltöltési kötelezettségének ezért nem tud határidőben eleget tenni. Az elsőfokú adóhatóságot arra kérte, hogy társasági adóban és különadóban jogkövetkezmények nélkül engedélyezze feltöltési kötelezettségének 2008. január 20-áig való teljesítését, és mentesítse a mulasztási bírság alól is.

Az elsőfokú hatóság a 2008. január 31. napján kelt 7079443026 számú végzésével felperesnek a 2007. december 20. napjával esedékes társasági adó, és különadó feltöltési kötelezettség késedelmes teljesítésének kimentésére irányuló igazolási kérelmét elutasította azzal, hogy a végzés ellen fellebbezésnek nincs helye. Indokolása szerint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /továbbiakban: Ket./ 66.§-ának /1/, /3/, /5/ bekezdései alapján a kérelem nem teljesíthető, mert az adózó a késedelem kimentésére vonatkozó igazolási kérelmével egyidejűleg az elmulasztott cselekményt nem

pótolta. Amikor pedig a feltöltési kötelezettségének eleget tett, 2008. január 16-án, egyidejűleg igazolási kérelmet nem terjesztett elő.

A felperes az igazolási kérelmet elutasító végzés kézhezvételét követően, 2008. február 5-én kelt beadványában megerősítette fizetési halasztás iránti kérelmét.

Az elsőfokú hatóság a 2008. március 27. napján kelt 7115299730 számú határozatával a felperes mérsékelési kérelmét elutasította. Indokolása szerint felperes a folyószámláján fennálló és a kérelmével érintett 249.000 Ft késedelmi pótlék tartozását 2008. január 21-én rendezte, befizetett tartozásra pedig fizetési kedvezmény nem engedélyezhető. Adózónak továbbá mulasztási bírság tartozása a határozathozatal napján nem volt.

Az elsőfokú hatóság a 2009. április 17-én kelt 2899659817 számú határozatával a 7115299730 számú határozatát akként módosította, hogy a 2007. december 19-én előterjesztett mérsékelési kérelem helyesen halasztási kérelem, és a felperes folyószámlán fenn nem álló, végrehajtás alá nem vont tartozás halasztásának az engedélyezését kérte. Az indokolás változatlanul az maradt, hogy az adóhatóság fenn nem álló tartozásra fizetési könnyítést nem engedélyezhet, így a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül el kellett utasítania.

Az alperes a 2009. július 8. napján kelt 2239368919 számú határozatával a 2604469683 számú határozatot helybenhagyta azzal, hogy a fizetési könnyítés /halasztás/ tárgyában hozott határozat bírósági felülvizsgálata kizárt.

Az elsőfokú hatóság a 2008. október 31. napján kelt 9833746091 számú határozatával a felperes terhére a 2007. évi különadó előleg nem megfelelő összegű kiegészítése miatt 2.560.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki. Indokolása szerint megállapította, hogy felperes az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény /a továbbiakban: Különadó tv./ 6.§-ának /3/ bekezdése szerint adóelőleg kiegészítési kötelezettségét 2%-osan teljesítette, a várható adó összegét legalább 90%-os mértékben nem fizette meg. Az adózás rendjéről szóló XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 172.§-ának /12/ bekezdése alapján ezért mulasztási bírságot kell fizetnie. Az elsőfokú hatóság a felperes terhére értékelte, hogy az adóelőleg kiegészítési kötelezettségét 3 napot meghaladó késedelemmel teljesítette, és a bírság alapja magas, a javára vette figyelembe, hogy feltöltési kötelezettség elmulasztása miatt még nem volt bírságolva, ezért a bírság mértékét a kiszabható 20% helyett 18%-ban határozta meg.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. január 8. napján kelt 2899330859 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az elsőfokú hatóság a Ket. 66.§-ának /1/, /5/ bekezdései alapján helytállóan utasította el a felperes igazolási kérelmét. A Különadó tv. 3.§-ának /1/ bekezdése, 6.§-ának /3/ bekezdése, az Art. 172.§-ának /12/ bekezdése alapján megállapította, hogy az adóelőleg kiegészítési és fizetési kötelezettség objektív kötelezettség, annak nem teljesítése esetén a mulasztási bírság kiszabására a fizetési halasztásra irányuló kérelem benyújtása, illetve annak engedélyezése sincsen hatással. A kérelem teljesítése sem hozta volna olyan helyzetbe az adózót, mintha nem mulasztott volna, a fizetési halasztás engedélyezése esetén sem minősül az adótartozás határidőben megfizetettnek. A kérelemnek egyébként sem lehetett eleget tenni, mivel az elbírálásakor az adózónak már nem volt tartozása, amikor pedig fizetett, igazolási kérelmet nem terjesztett elő.

A felperes keresetében a másodfokú határozat megváltoztatását és a bírság törlését kérte. Álláspontja szerint a hatóság jogsértően döntött mérsékelési kérelemről, ugyanakkor a fizetési halasztás iránti kérelmét nem bírálta el. Vitatta a mulasztási bírság jogalapját, és összegét. Sételmezte, hogy az alperes a bírság kiszabásakor nem értékelte a teljes körű és irányadó tényállást, a javára szolgáló tényeket figyelmen kívül hagyta, és lényegében nem súlyosbító körülményeket rótt a terhére.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte. Indokolása szerint az adóhatározatok jogsértők, mivel a felperes eredeti fizetési halasztás iránti kérelme nem került elbírálásra, a módosító határozat ugyanis nem az eredeti kérelmét bírálta el. A hatóság az eredeti fizetési halasztás iránti kérelem elbírálását követően foglalhatott volna csak állást abban a kérdésben, hogy a felperes részéről mulasztás megállapítható-e, avagy sem. Amennyiben az adóhatóság a fizetési halasztást engedélyezi, úgy a mulasztási bírság, mint szankció alkalmazása kizárt /Art. 1.§ /6/ bekezdése, a méltányossági jogkör gyakorlásáról, az adó mérsékelésre és a fizetési könnyítés engedélyezésére irányuló kérelmek elbírálása során követendő eljárásról szóló 7003/2007./AEÉ.10./ APEH irányelv szerint/, és csak a kérelem elutasítása esetén van helye a bírság kiszabásának. A felperesi eredeti kérelem elbírálásának hiányában tehát nem kerülhetett volna sor a mulasztási bírság kiszabására. Új eljárás lefolytatására az elsőfokú bíróság azért nem kötelezte az adóhatóságot, mert az eredeti kérelem mikénti elbírálásától függ, hogy mulasztás megállapítható-e avagy sem.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a vonatkozó jogszabályok, az Art.

133.§-a, 160.§ /4/ bekezdés, 172.§-ának /12/ bekezdése, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 164.§-ának /1/ bekezdése, 206.§-ának /1/ bekezdése téves értelmezésével hozta meg határozatát. Az alperes lényegében fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint részben alapos.

A peres felek között nem volt vitatott, hogy felperes 2007. évben a Különadó tv. 3.§-ának /1/ bekezdése alapján különadó fizetésére volt köteles, továbbá, hogy a különadó várható összegének a már megfizetett előleggel csökkentett különbözetét a Különadó tv. 6.§-ának /3/ bekezdésében meghatározottak szerint az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig nem fizette meg.

Az Art. 172.§-ának /12/ bekezdése szerint ha az adózó esedékességig az adóévi várható adó összegét - figyelemmel az adóév során megfizetett előleg összegére is - nem fizette meg legalább 90%-os mértékben, a befizetett előleg és az adó 90%-ának különbözete után 20%-ig terjedő mulasztási bírságot fizet. A /18/ bekezdés értelmében a mulasztási bírság kiszabásánál - különös tekintettel a /4/ és /5/ bekezdésben meghatározott esetekre - az adóhatóság mérlegeli az eset összes körülményét, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körütekintéssel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi.

A felperes a várható adó összegének fizetési kötelezettségét határidőben nem teljesítette, e magatartását az Art. mulasztási bírsággal szankcionálja, amelyet mérlegelés alapján az adóhatóság kiszab, vagy a kiszabást mellőzi.

Az Art. 143.§-ának /1/ bekezdése szerint az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát - a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott határozat kivételével - a bíróság az adózó kérelmére felülvizsgálja. A fizetési halasztást az Art. 133.§-ának /1/ bekezdése fizetési könnyítésnek nevezi. Az adóhatóságnak a felperes fizetési halasztás, azaz fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában meghozott határozatait az Art. 143.§-ának /1/ bekezdése alapján

bíróság által felül nem vizsgálhatók. Sem az elsőfokú bíróság, sem a Legfelsőbb Bíróság nem értékelhette tehát, hogy az adóhatóság a fizetési halasztás iránti felperesi kérelemről érdemben jogszerűen döntött-e.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében helytállóan hivatkozott arra, hogy a feltöltési kötelezettség nem teljesítése mulasztási bírsággal szankcionálható. E hivatkozása azonban az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását nem alapozta meg. Az elsőfokú bíróság helytálló tényállást rögzített, az adóhatározatokat hatályon kívül helyező rendelkezése is megfelelő, ugyanis a felperes keresete a mulasztási bírság összegére vonatkozóan alapos. Az adóhatóságnak akkor, amikor a mulasztási bírság kiszabásáról, majd annak összegéről dönt, az eset összes körülményét mérlegelni köteles. Az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértést követett el az adóhatóság akkor, amikor az Art. 178.§-ának /18/ bekezdésében foglaltak ellenére az adózó jogkövető magatartását nem értékelte, továbbá a saját mulasztását és tévedéseit figyelmen kívül hagyta, és azok eredményét az adózó terhére róttá. Az elsőfokú bíróság jogi indokolását a Legfelsőbb Bíróság ekként módosította azzal, hogy az adóhatóság eljárási jogszabálysértését új eljárásban orvosolhatja.

Az a törvényi rendelkezés /Art. 143.§ /1/ bekezdés/, hogy a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott határozat bíróság által felül nem vizsgálható, nincs ellentétben azzal a szintén törvényi szabályozással /Art. 172.§ /18/ bekezdés/, hogy mindazt a tényt és körülményt, amely a különadó várható összegének megfizetésével, a fizetésre vonatkozó /halasztási/ kérelemmel, e körben meghozott határozatokkal kapcsolatos, az adóhatóság értékelni köteles. A felperes kérelmének tartalma jóhiszemű és jogkövető adózói magatartást tanúsít. Az elsőfokú hatóság mulasztott akkor, amikor a 2007. december 19-én érkezett kérelmet több mint egy év múlva: 2009. április 17-én bírálta csak el. A mulasztás miatt a kérelemről érdemben nem is döntött, mert a felperes fizetési kötelezettségét közben teljesítette. Az elsőfokú hatóság a 2009. április 17-ei határozatában ténylegesen egy korábbi, és a felperes kérelme tárgyában meghozott jogsértő döntését módosította.

Rögzíti továbbá a Legfelsőbb Bíróság, hogy a Ket 66.§-ának /5/ bekezdése nem csak azt tartalmazza, hogy a határidő elmulasztása esetén az igazolási kérelemmel egyidejűleg pótolni kell az elmulasztott cselekményt is, ha nem azt az adóhatóság által alkalmazni elmulasztott rendelkezést is, hogy /az elmulasztott cselekményt pótolni annyiban kell/ „amennyiben ennek feltételei fennállnak”. A felperes igazolási kérelmét azért terjesztette elő, mert határidőben nem tudott fizetni, ezért a hatóság elutasító döntésének az az indokolása, hogy a kérelem előterjesztésével

együtt az adózó nem pótolta az elmulasztott cselekményt, azaz nem fizetett, nem felel meg a Ket. 66.§-ának /5/ bekezdésében foglaltaknak.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét - az indokolás részbeni módosításával - hatályában fenntartotta azzal, hogy az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A megismételt eljárásban az elsőfokú hatóság az Art. 172.§-ának /18/ bekezdésében foglalt kötelezettsége alapján az eset összes körülményeit köteles értékelni azzal, hogy a közigazgatási eljárás és a per eddigi teljes anyaga alapján csak olyan adatok állnak rendelkezésre, amelyek a mulasztási bírság kiszabásának mellőzését indokolják.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 81.§-ának /1/ bekezdése alapján akként rendelkezett, hogy a felek költségeiket maguk viselik.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./IM rendelet 14.§-án alapul.

Budapest, 2010. április 15.

Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró