

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Kolozs László ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Pecséri Melinda és dr. Horváth Flóra jogtanácsosok által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság által 2010. május 25. napján kelt 1.K.26.920/2009/16. számú ítélete ellen az alperes által 17. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Pest Megyei Bíróság 1.K.26.920/2009/16. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint elsőfokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 137.900 (százharminchétezer-kilencszáz) forint kereseti, és 137.900 (százharminchétezer-kilencszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2006. szeptember 28-tól 2007. szeptember 27-ig terjedő időszakra 0629-es számú, 2006. évi társasági adóról valamint a különadóról kettős könyvvitelt vezető adózók részére szolgáló bevallást nyújtott be az adóhatósághoz, amelyben adózás előtti eredményt csökkentő tételként számolt el 57.500.000 Ft elengedett tagi hitelt.

Az adóhatóság a felperesnél 2006. szeptember 26-tól 2008. november 20-ig terjedő időszakra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban - 2006. szeptember 028-tól 2007. szeptember 27-ig terjedő időszakra a felperes terhére 2.298.000 Ft adóhiánynak minősülő különadó különbözetet írt elő, adóbírsággal sújtotta, késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a 2899430762 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntését az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékadóról szóló 2006. évi LIX. törvény (a továbbiakban: Kjtv.) 3.§-ában, 5.§ (3) bekezdésében, 7.§ 3) pontjában, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 11.§ (2) bekezdésében, a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXX. I. törvény (a továbbiakban: Tao.tv.) 7.§ (1) bekezdés 1y) pontjában, a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.) 98-114. §-ában, a polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 582.§-ában foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy az egyszerűsített végelszámolás alatt álló felperes tévesen csökkentette különadó alapját az elengedett tagi hitel összegével.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy nem állt végelszámolás alatt 2006. évben, mert erre irányuló kérelmét a cégbíróság -hiánypótlási eljárás nélkül- elutasította, 2008. év végén ismételten benyújtott kérelmét pedig visszavonta, ezért a cégbíróság az eljárást megszüntette. Hivatkozott arra is, hogy a beltag a tagi hitelt elengedő nyilatkozatát később- visszaható hatállyal- visszavonta, ezért a hitel változatlanul fennmaradt, mintha soha nem engedték volna el, és a társaság, valamint a beltag ezen döntését az alperes nem bírálhatja felül.

A megyei bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte.

Jogi álláspontja a következő volt:

A felperest nem lehet a Kjtv. preambulumban megjelölt adófizetőnek tekinteni. Az alperes tagi hitellel kapcsolatos minősítései nem felelnek meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art) 1.§ (2) és (6) bekezdéseiben foglaltaknak. „Az ellehetetlenült felperesi vállalkozás nem tudott végelszámolással megszűnni, mert tartozása volt, hogy ezt a jogi akadályt elhárítsa, a kölcsönadó elengedte a tartozást”. Amikor nyilvánvalóvá vált, hogy emiatt köztartozás keletkezik, lehetőség volt az ajándék visszakövetelésére, mégpedig visszaható hatállyal, ami kizárja a különadó fizetési kötelezettség jogalapját.

A felperes által két alkalommal is kezdeményezett felszámolás megszüntetésre került. Azért is elfogadható a felperes azon állítása, hogy nem állt folyamatosan felszámolás alatt, mert ezt alátámasztja a 2006. december 28-i döntése, amely a felszámolást 2006. szeptember 27-re visszamenőlegesen szüntette meg. Az alperesnek -az Art. alapvető rendelkezései alapján - figyelemmel kellett volna lennie a beltag 2009. február 4-én kelt, korábbi tagi hitel tartozás elengedéséről szóló nyilatkozatot visszavonó

nyilatkozatára is, mivel nem így járt el, határozata jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Ctv. 94-113.§-ában, a Kjtv. 1.§ (1) bekezdésében, 3.§ (1) bekezdésében, (3) bekezdésében, az Art. 1.§ (2) és (6) bekezdéseiben, a Pp. 221.§ (1) bekezdésében, 339.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. Vitatta az ítéletben megállapított tényállás jogszerűségét, hivatkozott az indokolás elmaradására. Kifejtette, hogy a megyei bíróság a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályok mellőzésével hozott döntést, anélkül állapította meg az alperesi határozat jogszabálysértő voltát, hogy konkrét jogszabálysértést megjelölt volna, az Art. ítéletben nevesített rendelkezéseit pedig tévesen értelmezte, illetve alkalmazta.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

Kifejtette, hogy a Kjtv. rendelkezései 2010. január 1-től már nincsenek hatályban, és fenntartotta azt a keresetben is kifejtett jogi álláspontját, mely szerint nem állt végelszámolás alatt. Érvelése szerint az alperesnek figyelemmel kellett volna lennie arra, hogy a beltag, bár korábban valóban jelentős összegű tagi hitelről mondott le, ezt a nyilatkozatát a Ptk. előírásainak megfelelően -életkörülményei megváltozása miatt -megváltoztatta, és ezt a visszavonó nyilatkozatot az annak elfogadásra kizárólagosan jogosult taggyűlés tudomásul vette. Előadása szerint az alperes vele szemben az Art. alapvető rendelkezéseinek megsértésével járt el, és a jogerős ítélet megfelel a Pp. 221.§-ában, és 339.§. (1) bekezdésében foglaltaknak.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felperes az adóhatósághoz a következő bevallásokat nyújtotta be: 2006. november 20-án 0671-es bevallás, 2006. január 1-től 2006. szeptember 27. közötti időszakra, 2008. október 21-én beadott 0629-es bevallás, 2006. szeptember 28-tól 2007. szeptember 27. közötti időszakra, 2008. november 25-én beadott 0729-es bevallás 2007. szeptember 28-tól 2008. szeptember 27. közötti időszakra, 2008. november 25-én beadott 0861-es bevallás 2008. szeptember 28-tól 2008. november 20-a közötti időszakra. A felperes ezekből az adatokból, tehát a bevallások fajtájából és időszakaiból kitűnően - az Art. 33.§ (6) bekezdése szerint eljárva - úgy töltötte ki a bevallásait, hogy 2006. szeptember 28-ai kezdettel végelszámolás alatt áll, amely egy éven belül nem fejeződött be.

Az alperesnek ezért - az Art. 89.§ (1) bekezdés a) pontja értelmében- kötelezően le kellett folytatnia az ellenőrzést a 2006. szeptember 28-tól 2008. november 20-ig terjedő időszakra, és a revízió során a felperes nem hivatkozott arra, hogy a 2006. szeptember 28-án megindult végelszámolást utóbb megszüntette volna, e körben észrevételt csak az ellenőrzési jegyzőkönyv megállapításainak ismeretében terjesztett elő. A felperes nemcsak a bevallásaiból megállapíthatóan tekintette magát végelszámolás alatt állónak, hanem az adóhatósághoz 2008. október 22. napján, illetve 2008. december 17. napján előterjesztett beadványai szerint is, amelyekben végelszámolással történő megszüntetéséhez, illetve végelszámolással megszűnő adózó cégbírószági törlési kérelméhez kért nyilatkozatot.

A felperes - a megyei bíróság ítéleti megállapításaival ellentétben - felszámolási eljárást nem kezdeményezett, ilyen hatálya alatt nem állt. A Céglőnyben megjelentek szerint a felperes esetében az egyszerűsített végszámolás kezdete 2006. szeptember 28., és a rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan nincs ténybeli és jogi alapja annak az ítéleti megállapításnak sem, mely szerint a felperes a végelszámolást visszamenőleges hatállyal, 2006. december 28-án megszüntetette, illetve megszüntethette volna. Az alperes alappal hivatkozott arra is, hogy a végelszámolással összefüggésben a keresetnek helyt adó jogerős ítélet nem tartalmaz egyetlen jogszabályi rendelkezést sem. (Az egyszerűsített végelszámolásra egyébként a végelszámolással kapcsolatos Ctv. 99-113.§-a szerinti rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni, a speciális rendelkezéseket pedig a Ctv. 114.§-a rögzíti. A végelszámolás visszamenőleges hatállyal történő megszüntetésére a Ctv. szabályai értelmében nincs lehetőség.)

Az Art. 1.§ (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy az adózó és az adóhatóság e törvénynek és más törvényeknek megfelelően gyakorolja jogait és teljesíti kötelezettségeit. Ha a törvény az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között gyakorolhatja.

Az Art. 1.§ (6) bekezdése szerint az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényekben illetve e törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozás mérséklését, illetve fizetési könnyítést engedélyez.

Ezeknek az alapvető rendelkezéseknek a megsértésére a perbeli esetben még fogalmilag sem kerülhet sor. Az ügyben alkalmazandó, későbbiekben ismertetésre kerülő anyagi jogszabályok ugyanis nem adnak lehetőséget arra, hogy az adóhatóság az adófizetési kötelezettségről mérlegeléssel vagy méltányossági jogkörben eljárva döntsön. Ha az adózó a törvény szerinti adófizetési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az adóhatóságnak köteleznie kell erre. Az alperes továbbá jelen ügyben határozatát nem méltányossági

jogkörben eljárva - tehát nem adótartozás megfizetése, vagy fizetési könnyítés tárgyában - hozta meg. A méltányossággal kapcsolatos alapelvi rendelkezés egyébként sem azonosítható a bizonyítékok értékelésére vonatkozó kötelezettséggel, amely utóbbinak az alperes - határozatából megállapíthatóan - eleget tett.

A megyei bíróság ítéletében rögzítettekre figyelemmel rámutat a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a felperes az elsőfokú határozat kiadmányozásáig nem mutatta be a 2009. február 4-i taggyűlési határozatot, és a beltág hiteltartozás elengedését visszavonó nyilatkozatát, még csak nem is hivatkozott ilyenre, ennél fogva ezek az elsőfokú határozatban nem kerülhettek értékelésre. Az alperes határozata pedig tartalmaz részletes indokolást arra nézve, hogy ezek miért nem fogadhatók el. Kiemeli e körben a Legfelsőbb Bíróság, hogy a különadó fizetési kötelezettség nem tagi hitelre vonatkozó különböző nyilatkozatokon, hanem a Kjtv. 3.§-ában foglaltakon alapul.

Tekintettel arra, hogy a perbeli jogvita adójogi jogviszonyból ered elbírálására az adójogi jogszabályi rendelkezések az irányadók, a Ptk. ajándékozással kapcsolatos szabályainak nincs ügydöntő jelentősége. A törvények preambuluma, így a Kjtv.-é is a jogalkotó célját, elképzelését, a jogalkotás indokait nevesíti. A törvények személyi és tárgyi hatályát, továbbá az ebből eredő kötelezettségeket a törvényekbe rögzített konkrét rendelkezések tartalmazzák, ezért a megyei bíróság - a Kjtv. preambuluma hivatkozva - tévesen állapította meg, hogy a felperes nem alanya a különadónak.

A Kjtv. 1.§ (1) bekezdése értelmében a Kjtv. 2.,3.§-a szerint meghatározott személy a törvényben előírt adóalap után különadó fizetésére kötelezett. A Kjtv. 7.§ 3) pontja szerinti társas vállalkozásnak, tehát a felperesnek a Kjtv. 3.§ (1) bekezdése értelmében különadót kellett volna megállapítania és fizetnie. Nem felel meg a Kjtv. szabályainak az az álláspont, amely a gazdasági társaság vagy a hitelező beltág körülményeire figyelemmel negligálja a törvény rendelkezéseit, az adófizetési kötelezettséget, amely egyébként nem függ attól, hogy a társas vállalkozás végelszámolás alatt áll-e vagy sem.

A különadó fizetési kötelezettség a Kjtv. 3.§ (1) bekezdése értelmében a Kjtv. által meghatározott pozitív különadó alap után áll fenn, és a Kjtv. a 3.§ (2) és (3) bekezdéseiben felsorolja az adólapot növelő illetve csökkentő tételeket is. E szabályozás nem teszi lehetővé, hogy az adózó adózás előtti eredményt csökkentő tételként vegye figyelembe a keresettel támadott határozatokkal érintett időszakban a beltág által elengedett 57.500.000 Ft összegű tagi hitelt, amit a felperes a tárgyidőszaki főkönyvében hitelező

által elengedett követelés címén bevételként tartott nyilván.(Az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a Kjtv. nem ismeri el adóalap csökkentőként azokat a jogcímeket, amelyek a Tao.tv.7.§ 1y. pontjában szerepelnek.)

Az alperes érdemi döntése megalapozottan és törvényesen a Kjtv. 3.§ (1) bekezdésén alapul, vagyis azon, hogy az elengedett, vagy az utóbb mégis fenntartott követelés alapján a különadó alapja nem csökkenthető mivel ilyen lehetőséget a Kjtv. 3.§ (3) bekezdése nem tartalmaz.

Nem értékelhető a felperes javára az, hogy a Kjtv. 3.§-a 2010. január 1-től hatálytalan, mivel az adózó a jogait és kötelezettségeit mindig a vizsgált időszakban hatályos jogszabályi rendelkezések alapján kell megítélni.(Pp. 339/A.§)

A kifejtettekből következik, hogy az alperes a határozatban megjelölt időszak tekintetében 57.500.000 Ft adóalap után jogszerűen írta a felperes terhére a 2.298.000 Ft különadó különbözetet és az ehhez kapcsolódó jogkövetkezményeket, ezért a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet - a Pp. 275. § /4/ bekezdése alapján - hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárás illetékre vonatkozó illetéki rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdés a) pontjában, 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2011. február 24.

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