



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.325/2020/7.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Demjén Péter bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Budai Béla ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Rafai Andrea kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
2020. március 5. napján kelt 24.K.33.989/2019/10. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.33.989/2019/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 40.000 (azaz negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak az illetékügyekben eljáró hatóság felhívásában megjelölt módon és számlára 70.000 (azaz hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Adó- és Vámigazgatósága 2006-2011. évekre lefolytatott ellenőrzés alapján meghozott 2000276767 számú határozatát a felperes postai kézbesítés útján 2016. szeptember 15-én személyesen átvette, a tértivevényen feltüntetésre került, hogy a „csomagolás sérült”. A Magyar Posta ennek tényéről – felelősségvállaló nyilatkozat megtétele mellett – tájékoztatta az adóhatóságot, amely ezt követően megkereste a Magyar Postát, valamint a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság (NMHH) eljárását kezdeményezte, amely eredménye ismeretében megállapította, hogy a postai kézbesítő okiraton lévő feljegyzés értelmében a boríték, és nem a küldemény tartalma volt sérült, azt átfóliázva adták át a felperesnek, aki az átvételt nem tagadta meg és nem tett kifogást a kézbesítéssel kapcsolatban. Az elsőfokú adóhatóság minderre figyelemmel - fellebbezés hiányában - megállapította, hogy határozata 2016. október 16-án jogerőre emelkedett, majd az önkéntes teljesítés határidejének lejártát követően a jogerős határozattal megállapított kötelezettségeket felvezette a felperes adószámlájára.

[2] A felperes 2017. január 17-én adószámla helyesbítési kérelmet terjesztett elő a NAV Dél-budapesti Adó és Vámigazgatóságánál (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) arra hivatkozva, hogy az elsőfokú határozat nem került számára kézbesítésre, így vele szemben jogerős adóhatósági határozat nem született, a hivatalos iratként küldött küldemény egy sérült és üres boríték volt. Kérte az előírások törlését.

[3] Az elsőfokú hatóság a 2017. április 19. napján kelt 2174395622 számú határozatával a felperes adószámla helyesbítésre irányuló kérelmét elutasította.

[4] A fellebbezés folytán eljár alperes a 2017. augusztus 25. napján kelt 2233833939 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[5] Határozatát az adózás rendjéről szóló 2013. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 15/A. § (1)-(2) bekezdéseire, 37. § (1) bekezdésére, 43. § (1) bekezdésére, 123. §-ára, 150. § (1) és (3) bekezdésére és 179/A. §-ára alapította.

[6] Indokolása szerint az adószámla-helyesbítés kérelemre induló, kizárólag a nyilvántartás vezetésén alapuló eljárás, amely során az adóhatóság azt vizsgálja, hogy a felperes jogszerűen benyújtott és az adóhatóság feldolgozott bevallásaiban vallott és a jogerős adóhatósági határozatokban szereplő adószámlát érintő tételek könyvelésre kerültek-e, a befizetések nyilván vannak-e tartva, könyvelésük megtörtént-e, nincs-e az adószámlán olyan tétel, mely elévüléssel érintett. A nyilvántartás az adózó adószámlájának adónemenkénti egyenlegét - a 103 adónem kivételével, melyet korrigált – helytállóan tartalmazza. Az egyenleg a felperes bevallásán és a kézbesített és fellebbezés hiányában jogerőre emelkedett 2000276767 számú határozaton, valamint a teljesített befizetéseken alapul, így az adószámla helyesbítési kérelem nem teljesíthető.

[7] Rögzítette, hogy a 2000276767 iktatószámú határozat kézbesítésének jogszerűségét a felperes a hivatkozott jogerős revíziós határozat elleni rendkívüli jogorvoslati eljárás keretében vitathatja, az jelen eljárás keretében nem volt vizsgálható.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[8] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, az adófolyószámla helyesbítését, a 2000276767 számú határozat alapján felvezetett követelések törlését kérte.

[9] Álláspontja szerint a határozat sérti az Art. 43. § (1) bekezdését, 136. § (1) bekezdését, 178. § 3a. pontját, 179/A. §-át, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 5. § (1) és (4) bekezdését, 73/A. § (1) bekezdését, 78. § (1), (5) és (10) bekezdéseit, 98. § (1) bekezdését, 99. § (1) bekezdését, 135. § (1) bekezdését.

[10] Előadta, hogy a 2000276767 számú elsőfokú határozat kézbesítése nem történt meg, a postán kizárólag üres borítékot vett át, így a határozat nem jogerős, az abban foglalt tartozások adófolyószámlára való felvezetése jogszabálysértő.

[11] Bizonyítási indítványt terjesztett elő az NMHH előtt folyamatban volt ügy iratai, köztük az alperes eljárást megindító kérelméhez csatolt postai jegyzőkönyv olvasható változatban való megküldése iránt.

[12] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

Az elsőfokú ítélet

[13] Az elsőfokú bíróság 24.K.30.011/2018/8. számú jogerős ítéletét Kúria a Kfv.I.35.514/2018/6. számú végzésével hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[14] Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban meghozott jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[15] Indokolása szerint az adóhatóságnak a felperes kérelme alapján kizárólag azt kellett vizsgálnia, hogy a kötelezettségek felvezetése jogerős határozaton alapul-e. Ennek keretében beszerezte a jogerős 2000276767 iktatószámú határozatot, mely alapján helytállóan állapította meg, hogy az egyenlegek az adózó bevallásán és a határozatban foglaltakon alapulnak, így az adószámla helyesbítési kérelem nem teljesíthető.

[16] Az elsőfokú hatóság a 2000276767 iktatószámú határozat kézbesítésének körülményeit a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló eljárásban ellenőrizte, mivel annak szabályszerűsége a rendelkezésre álló térítvevény és posta tájékoztatása alapján nem volt egyértelműen tisztázott. Megkereste az NMHH-t, és e hatóság vizsgálatának eredményeként hozott végzésben foglaltak alapján állapította meg a kézbesítés szabályszerűségét, majd rendes jogorvoslat hiányában jogerejének beálltát.

[17] Az Art 43. § (1) bekezdése értelmében az, hogy a határozat jogereje jogszerűen lett-e megállapítva, nem képezheti az adószámla helyesbítési eljárás tárgyát, erről az adóhatóság a felperest az eljárás során többször tájékoztatta. A felperesnek a 2000276767 határozat nem szabályos kézbesítésére vonatkozó állításai, és az ennek alátámasztásaként megjelölt jogszabályi hivatkozások, okiratok (postai jegyzőkönyv, NMHH végzése) nem relevánsak, azok értékelését mellőzte. Az eljáró adóhatóságok nem sértették meg a Ket. 50. §-a szerinti tényállás feltárási kötelezettségüket azzal, hogy a revíziós határozat kézbesítési körülményeit ismételten nem vizsgálták. Ezért elutasította az NMHH iratanyagának beszerzése iránti bizonyítási indítványt.

[18] A felperes per során az eljárás szabálytalansága miatt előterjesztett kifogását figyelmen kívül hagyta és nem kötelezte az alperest a postai jegyzőkönyv megküldésére, mivel azt nem releváns bizonyítéknak minősítette, annak megállapítása mellett, hogy a postai jegyzőkönyv felperes által kiemelt része a tárgyalási jegyzőkönyvben rögzítésre, valamint a keresetlevél mellékleteként olvasható formában csatolásra került.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[19] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, emellett elsődlegesen az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását, másodlagosan a másodfokú határozat elsőfokú határozatra kiterjedő megváltoztatását, adószámlája helyesbítését, a 2000276767 számú határozat alapján felvezetett kötelezettségek törlését kérte.

[20] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Art. 43. § (1) bekezdését, 123. §-át, 179/A. §-át, Ket. 50. § (1) és (6) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 163. §-át, 164. §-át, 206. § (1) bekezdését, döntése ellentétes a Kúria Kfv.35.136/2014/4. számú végzésében foglalt jogértelmezéssel.

[21] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság – anélkül, hogy erre ítéletében utalt volna – az alperesi határozat indokolásától eltérő indokokra hivatkozva utasította el a keresetet. Tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy nem köteles vizsgálni és értékelni a kereseti kérelem alátámasztásra előadott azon tényeket és bizonyítékokat, amelyekkel a felkönyvelés alapjául szolgáló adóhatósági határozat közlésének, kézbesítésének a megtörténtét, a kézbesítés szabályszerűségét, azaz a határozat alaki jogerejének a beálltát tette vitássá, és e körben csak

a kötelezettség-előírást tartalmazó határozat elleni fellebbezés előterjesztésével, vagy felügyeleti intézkedés iránti kérelemmel élhetett volna.

[22] Hivatkozása szerint az adózó az adószámla-helyesbítési kérelemre indult hatósági eljárásban vitássá teheti az adószámlájára felvezetett kötelezettség alapjául szolgáló határozat közlésének megtörténtét, azaz a határozat alaki jogerejének a beálltát. Az alperes és az elsőfokú bíróság a kérelmét érdemben nem bírálta el, így elmulasztotta megállapítani, hogy a felkönyvelés alapjául vett határozat felperessel való közlése nem történt meg, emiatt nem állapítható meg a határozat alaki jogereje.

[23] A Ket. 86. § (1a) bekezdése értelmében az adószámla közhiteles nyilvántartás jellege nem akadályozza a helyesbítésnek, adattartalma megdönthető, így a kérelmében foglaltakat az adóhatóság és a bíróság is érdemben köteles lett volna elbírálni. Az elsőfokú bíróság jogsértően mellőzte a bizonyítékai értékelését (postai szolgáltató tartalomhiányos kézbesítést megállapító 2016.09.15-i jegyzőkönyve, két tájékoztatása, NMHH eljárás iratai). A Kúria a Kfv.35.136/2014/4. számú határozatának indokolása szerint az adószámla-helyesbítési kérelemmel megindított, nyilvántartás vezetésével kapcsolatos hatósági eljárásban az adóhatóság, az ezt követő bírósági eljárásban a bíróság érdemben köteles vizsgálni és elbírálni az eljárást megindító kérelemben adózó által hivatkozott azon tény- és jogállítást, miszerint az a határozat, amelyre alapítva az adóhatóság kötelezettséget írt elő az adószámlán - a szabályszerű kézbesítés hiánya, az adózó része történő kézbesítés meg nem történte miatt - nem minősül jogerős határozatnak.

[24] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[25] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[26] A Pp. 275. § (1)-(4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, bizonyításnak nincs helye. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljáró elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja. Ha a felülvizsgálni kért határozat a jogszabályoknak megfelel, vagy olyan eljárási szabálysértés történt, amelynek az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatása nem volt, a Kúria a megtámadott határozatot hatályában fenntartja.

[27] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében helytállóan helyezkedett arra az álláspontra, hogy a felperes adószámláján szereplő 2000276767 határozaton alapuló tartozásai törlesztésének nem volt helye.

[28] Az Art. 43. § (1) bekezdés első mondata szerint az adóhatóság az adózó adókötelezettségét (az állami adó- és vámhatóság esetében ideértve a vámot és az egyéb fizetési kötelezettséget is) és költségvetési támogatási igényét, valamint az arra teljesített befizetést és kiutalást az adózó adószámláján tartja nyilván. Az adózó kötelezettségeit a

bevallás - ideértve az önellenőrzési lapot is -, az adóhatóság vagy más hatóság határozata, a befizetéseket és a kiutalásokat a pénzügyintézet, illetve a posta bizonylatai alapján kell nyilvántartani.

[29] A felperesnél lefolytatott adóellenőrzés eredményeként az adóhatóság jogerős döntést hozott, amely alapján a felperes adószámlájára a határozat kézbesítésének körülményei tisztázását követően felvezette a megállapított tartozásokat.

[30] Az adószámla az Art 179/A. §-a alapján közhiteles hatósági nyilvántartásnak minősül. Jellegét tekintve az adószámla nem konstitutív, hanem deklaratív hatósági nyilvántartás: a jogosultságokat és kötelezettségeket nem az abba történő bejegyzés, hanem az alapul fekvő bevallás, illetve határozat alapítja meg. A deklaratív jellegű nyilvántartásba való bejegyzéssel vagy törléssel nem szerezhetők jogok, annak csak közvetett és tipikusan eljárási - jog, tény, adat fennállására vonatkozó bizonyítási - jellegű joghatásai vannak [EBH2015.K.39., Kúria Kfv. III. 38.143/2014.].

[31] A hatósági nyilvántartásra vonatkozó általános szabályokat az Art. 5. §-a értelmében alkalmazandó Ket. 82. §-a és 86. §-a tartalmazza. A Ket. 86. § (1a) bekezdése értelmében a hatósági nyilvántartással - így adószámlával szemben is - ellenbizonyításnak van helye, azonban ellenkező bizonyításáig az abba bejegyzett adatról vélelmezni kell, hogy az fennáll, a hatósági nyilvántartásból törölt adatról vélelmezni kell, hogy nem áll fenn. A Ket. 86. § (3) bekezdése alapján a nyilvántartást vezető hatóság hivatalból is köteles a jogszabálysértő bejegyzést törölni, a hibás bejegyzést javítani vagy az elmulasztott bejegyzést pótolni.

[32] A Ket. 86. § (1b) bekezdése az ügyfél által kezdeményezhető ellenbizonyításra kimondja, hogy a hatósági nyilvántartásból való törlésre irányuló eljárás során a hatóság csak jogszabályban e célból meghatározott bizonyítási eszközt használhat fel. Figyelemmel arra, hogy az Art. 43. § (1) bekezdés idézett első mondata értelmében a nyilvántartásba kizárólag az adózó bevallása vagy hatósági határozat, pénzügyintézeti vagy postai bizonylat szolgálhat, a nyilvántartásból való törlés alapja is csak bevallás, hatósági határozat, pénzügyintézeti vagy postai bizonylat lehet. Az adózó tehát azt bizonyíthatja, hogy azok a tételeket, amelyek a számláján szerepelnek, bevallása, az adóhatóság vagy más hatóság határozata, a pénzügyintézeti, illetve a posta bizonylatai nem támasztják alá.

[33] Ennek következtében az adóhatóság és az elsőfokú bíróság jogszabálysértés nélkül állapította meg, hogy a felperes adófolyószámlájáról való törlésre az ellenőrzést követő hatósági eljárásban hozott, a 2000276767 határozat jogerejét áttörő döntés alapján kerülhet sor. A hatósági nyilvántartással kapcsolatos eljárásban mindaddig nincs eljárásjogi lehetőség a felvezetett tételek törlésére, ameddig az ellenőrzést követő hatósági eljárásban a határozat jogerejét megállapító záradék hatályon kívül helyezésére, megsemmisítésére nem kerül sor.

[34] A felperes által felülvizsgálati kérelmében hivatkozott, a kézbesítés szabályszerűsége tárgyában bizonyítást engedő Kfv.V.35.136/2014/4. számú ítélet nem a jelen eljárásban alkalmazandó, az Art. 43. §-a szerinti közhiteles nyilvántartásból való törléssel kapcsolatban született, abban az ügyben nem a közhiteles nyilvántartásba felvezetett tétel alapjául szolgáló, más eljárásban hozott döntés kijavításának igénye merült fel. Ezért a Kúria jelen ügy elbírálásánál azt irányadónak nem tekinthette.

[35] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[36] *Az adószámla helyesbítés iránti eljárásban az adótartozás felvezetésének alapjául szolgáló adóhatósági határozat alaki jogereje nem dönthető meg.*

Záró rész

[37] A Kúria az alperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján megállapított és a (6) bekezdés alapján a pertárgyértékre és a kifejtett tevékenységre figyelemmel mérsékelt felülvizsgálati perköltség viselésére a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[38] A Kúria felülvizsgálati illeték viselésére vonatkozó rendelkezése az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 50. § (1) bekezdésén és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésén alapul.

[39] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a veszélyhelyzet során érvényesülő egyes eljárásjogi intézkedések újbóli bevezetéséről szóló 112/2021. (III. 6.) Korm. rendelet 36. § (1) és (7) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2021. március 11.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Stefancsik Márta sk. előadó bíró, Dr. Demjén Péter sk. bíró

