

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Sindler György ügyvéd és a dr. Szabó Zsanett ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Mattingné dr. Perger Gyöngyi jogtanácsos által képviselt Középdunántúli Regionális Közigazgatási Hivatal alperesnek, mint a Veszprém Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetőjének jogutódja ellen helyi adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Veszprém Megyei Bíróságon 6.K.21.728/2004. számon indított és ugyanezen bíróság 2005. június 3-án kelt 6.K.21.728/2004/19. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 21. 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 Veszprém Megyei Bíróság 6.K.21.728/2004/19. számú ítéletének és az alperes 03/1429/2004. számú határozatának az adóbírságra vonatkozó részét - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, ezt meghaladóan a Veszprém Megyei Bíróság 6.K.21.728/2004/19. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes Magyarországon bejegyzett építőipari tevékenységet végző gazdasági társaság, székhelye alatt található. A felperes - 1991 óta - telephellyel kizárólag Németországban rendelkezik, és ténylegesen is itt végzi gazdasági tevékenységét.

A felperes 1992 óta Magyarországon nem fizetett helyi iparűzési adót a ... Megyei Jogú Város jegyzője által 1992. november 5. napján kiadott 20985/2/1992. számú a Magyar Népköztársaság és a Német Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerülésére az 1979. évi 27. törvényerejű rendelettel kihirdetett Egyezmény (továbbiakban Egyezmény) 23. cikk (2) bekezdés a) pontjára alapított jegyzői tájékoztatás értelmében (továbbiakban állásfoglalás). A felperes, mint külföldön tevékenységet végző társaság az adóhatóságnál 51-es kóddal nem került nyilvántartásba

vételre. A felperes Németországban az ipari adó (Gewerbesteuer-gesetz) fizetési kötelezettségének eleget tett.

Az első fokú önkormányzati adóhatóság 2003. október 15-én helyi iparűzési adónemben ellenőrzést rendelt el a felperesnél 2002 évre vonatkozóan. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban kötelezte a felperest 4.133.600 Ft iparűzési adó, 662.458 Ft késedelmi pótlék, 2.056.800 Ft adóbírság megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes, illetve alperesi jogelőd a 2004. augusztus 6. napján hozott 03/1429/2004. számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Az alperes érdemi döntését az Egyezmény 2. cikk (3) és 4) bekezdéseiben, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 1. §-ában, 3. § (4) bekezdésében, 35. § (1) bekezdésében, 36. §-ában, 37. § (1) bekezdésében, 39. § (2) bekezdésében, 52. § 22. pontjában, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) rendelkezéseiben, valamint a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban Tao.tv.) 4. § 28. pontjában foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a helyi iparűzési adó nem azonos és nem hasonló egyetlen Egyezményben felsorolt adóval, mivel nem a jövedelmet, nem a vagyont és nem a hozadékot terheli. Forgalmi típusú adó, ennél fogva a német ipari adóval nem vethető össze, azzal nem azonos, ahhoz nem is hasonló. A felperesnek a külföldi tevékenysége utáni adókötelezettsége Magyarországon, az itteni székhely szerinti település illetékességi területén áll fenn függetlenül a tevékenység végzésének tényleges helyétől. A felperesnek Németországban keletkezett árbevétele a helyi iparűzési adó alapjába be kell számítani, a magyarországi székhely és a külföldi telephely között nincs helye az adóalap megosztásának. Az alperes jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a Veszprém Megyei Bíróság 6.P.20.984/2002/10. számú és a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 3.P.20.260/2002/6. számú ítéleteiben foglaltakra, a Pénzügyminisztérium 22740/2004. számú állásfoglalására, és arra hogy a felperes nem tekinthető külföldön tevékenységet végző társaságnak, mivel ekként nyilvántartásba vételére nem került sor.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását, illetve fizetési kötelezettségének hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította megállapítva, hogy az iparűzési nem azonos és nem hasonló egyetlen Egyezmény szerinti adóval sem, forgalmi típusú hozzáadott értékadónak minősül. Az alperes megalapozottan és érdemben is törvényesen állapította meg, hogy a felperes adókötelezettségét magyarországi székhelye megalapozza a tényleges munkavégzés helyszínétől függetlenül.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Jogi álláspontja szerint tevékenysége mentes a magyarországi iparűzési adó alól, nem tartozik a Htv. hatálya alá. Magyarországon és Németországban az iparűzési, illetve ipari adót egy vállalkozás a jövedelemszerző tevékenysége után fizeti a helyi közszolgáltatás költségeihez való hozzájárulás okán. Az alperes és a megyei bíróság tévesen minősítette forgalmi típusúnak az iparűzési adót, mivel az Egyezmény hatálya alá tartozó adónemről van szó, és az adóalap megosztását kizáró kettős adóztatás révén sérül az Alkotmány 70/A. §-a. Hivatkozott arra is, hogy az adóhatósági állásfoglalás miatt alappal bízhatott az adómentességében.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A Legfelsőbb Bíróság az ügy tárgyalását a Kfv.I.35.021/2006. számú perben kezdeményezett az Európai Bíróság (EB) előtt C-283/06. és C-312/06. számú egyesített ügyekben folyamatban lévő előzetes döntéshozatali eljárás jogerős befejezéséig - a Kfv.I.35.301/2005/6. számú végzésében - felfüggesztette. Az eljárás újrafolytatására az EB ítélet meghozatala után a 35.103/2008. számon került sor.

A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

Az EB C-283/06. és C-312/06. számú egyesített ügyben hozott ítélete - amelybe foglalt döntést a feleknek és a bíróságoknak is irányadónak kell tekintetnie - a következőket tartalmazza:

A "közös hozzáadott értékadórendszer: egységes adóalap meghatározásáról" szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint az eljárásban szereplő adó", azaz az iparűzési adó.

Mindez pedig azt jelenti, hogy az iparűzési adó nem tekinthető az általános forgalmi adóval (továbbiakban áfa) azonos hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése szerinti adónak.

A forgalmi adó kifejezés azonban nem csupán egyfajta adónemre vonatkozik, mivel ide tartozik minden olyan adó, amely nem a jövedelmet adóztatja, de kiindulópontja az adózó által elért árbevétel, forgalom. E körbe tartozik az egyfázisú bruttó forgalmi adóként működő jövedéki adó, az összefázisú bruttó forgalmi adóként működő visszterhes vagyonaátruházási illeték. Az EB nem azt állapította meg, hogy az iparűzési adó nem forgalmi adó, hanem csak az összefázisú nettó forgalmi adó (amit a forgalmazás valamennyi fázisában meg kell fizetni, de az előző fázisban lerótt adót a

felszámított adóból le lehet vonni) és az iparűzési adó egymáshoz való viszonyát vizsgálta.

A felperesi érvelésre tekintettel megállapítja a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy a forgalmi adó, jövedelemadó, vagyonadó-felosztás az adók jellege, tárgya szerinti csoportosítást jelenti, a közvetett, illetve közvetlen adó pedig az adóterhet viselő személye szerinti csoportosításnak minősül. Létezik tehát olyan adó, amely közvetlen, de nem jövedelemadó. A jövedelemadó ugyanis az összes bevételből az összes költség levonása alapján kerül kivetésre. Az iparűzési adó esetén azonban az összes költséget nem lehet levonni. (Az összes költség a termék előállítására fordított minden élő és holt munka pénzben kifejezett értéke, összege, amelybe beletartozik nemcsak az anyag- és bérköltség, hanem az értékcsökkenési leírás (amortizáció) is.). Az iparűzési adó a termék, illetve szolgáltatás forgalmazásához és nem annak nyereségéhez, és nem az ennek révén elért jövedelemhez, nem az ingó vagy ingatlan vagyonhoz és nem is annak hozadékához, vagy növekményéhez kapcsolódik (Htv. 39. § (1) bekezdése, 52. § 22. pontja). (Az iparűzési adóból pl. a bérköltség és az amortizáció nem vonható le, az adó alapját növeli a kamatbevétel is.) Az iparűzési adó tehát nem azonos és nem is hasonló az Egyezmény hatálya alá tartozó jövedelem, illetve nyereségadóval (2. cikk).

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.235/2003/2. számú ítéletben kifejtettekre figyelemmel továbbra is fenntartja - és e perbeli ügyre is irányadónak tekinti - azt a jogi álláspontját, mely szerint a helyi iparűzési adó nem azonos és nem is hasonló a községfejlesztési hozzájárulással, nem ennek a helyébe lépő adónem, tehát ezen oknál fogva sem vonható az Egyezmény hatálya alá.

Az Egyezmény szabályaiból következően önmagában a németországi adófizetés ténye tehát nem teremti meg az Egyezmény hatálya alá tartozást, az Egyezmény ugyanis csak azokra az adókra terjed ki, amelyeket a jövedelem, a hozadék és a vagyon után a Szerződő Államok egyikében beszednek. "Jövedelem-, hozadéki és vagyonadónak tekintendők mindazok az adók, amelyeket a teljes jövedelem, a teljes vagyon, vagy a jövedelem vagy vagyon részei vagy a hozadék után szednek be, ideértve az ingó vagy ingatlan vagyon elidegenítéséből származó nyereség utáni adókat, a bérösszegadókat, valamint a vagyonnövekmény utáni adókat is." (Egyezmény 2. Cikk (1)-(2) bekezdései). Az előzőekben kifejtettek alapján az iparűzési adó - forgalmi jellegére figyelemmel, mint közvetlen adó - nem a jövedelmet vagy a vagyont terheli, hanem a sajátos adóalap megállapítási szabályokból következően "a hozzáadott értéktől magasabb, a bruttó termelési értéktől pedig alacsonyabb értéket", a forgalmat adóztatja.

Kizárólag a Htv. 2006. január 1-től hatályos szabályozása teszi lehetővé a külföldi telephelyen végzett tevékenységből származó iparűzési adóalap kiemelését a Magyarországon adóztatható adóalapról, ha a vállalkozónak -gazdasági tevékenysége után - a külföldi telephely szerinti önkormányzatnak adót kell fizetnie. (2005. évi CXIX. törvény 110. §) Ennél fogva és azért, mivel a perbeli jogvita eldöntésére az alperesi határozattal érintett időszakban hatályos törvényi rendelkezéseket kell alkalmazni, a Legfelsőbb Bíróság is azt állapította meg, hogy a felperesnek az iparűzési adóalap megoszthatóságára vonatkozó érvelése téves. A Htv. 2002 évben hatályos egyértelmű és kogens szabályai értelmében ugyanis az önkormányzat illetékességi területén állandó vagy ideiglenes jelleggel végzett iparűzési tevékenységet adóköteles tevékenységnek kellett tekinteni (Htv. 35. §). Állandó jellegű iparűzési tevékenységnek minősült a Htv. 37. § (1) bekezdése értelmében az, ha a vállalkozó az önkormányzat illetékességi területén, székhellyel illetve telephellyel rendelkezett, függetlenül attól, hogy a tevékenységét részben vagy egészben ezeken kívül folytatta. A Htv. 1. § (1) bekezdése szerinti önkormányzati meghatározásból és a 39. § (2) bekezdése szerinti szabályozásból adódóan pedig a megosztásra kerülhető iparűzési adóalapon kizárólag a magyarországi székhely és telephely szerinti önkormányzatokat lehetett érteni, mivel Magyarország területén kizárólag ezeknek volt és van adó-megállapítási, kivetési és beszedési jogosultsága.

Az alperes az adóbírságot a 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 170. § (1) bekezdése alapján szabta ki. Az alperes tévesen nem értékelte kivételes méltánylást érdemlő körülményként a felperes javára a 20985/2/1992. számú első fokú adóhatósági állásfoglalást, és azokat a köztudomású tényeket, hogy az e perrel érintett jogkérdésben a joggyakorlat nem volt egységes, a jogértelmezési viták évek óta folyamatban voltak nemcsak az adózók és az adóhatóságok, hanem az Egyezményrel érintett országok pénzügyminisztériumai között is (Magyar Pénzügyminisztérium 22740/2004. számú, Német Szövetségi Pénzügyminisztérium 2006. július 7. keltezésű állásfoglalásai). A megyei bíróság is tévesen hagyta figyelmen kívül az előzőekben felsorolt felperes javára szóló körülményeket, hiszen ezek értékelése nem a határozatok összegszerűségét, hanem a jogkövetkezmények jogalapját, az Art. 171. § (1) bekezdése szerinti rendelkezés alkalmazhatóságát érintő kérdés.

Nem vitásan - az adóalap megosztás hiányában - a külföldi telephellyel rendelkező vállalkozást hátrány éri azokkal a vállalkozásokkal szemben, amelyek csak belföldi telephellyel rendelkeznek. E körben és a felperesnek a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezés alkotmányosságát vitató érvelése kapcsán a Legfelsőbb Bíróság csupán arra utal, hogy normakontrollal

összefüggésbe hozható alapjogi ítélkezést nem folytathat, erre csak az Alkotmánybíróságnak van hatásköre.

A kifejtettekre figyelemmel a legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság ítéletét és az adóhatósági határozatokat - a határozat rendelkező részébe foglaltak szerint - kizárólag az adóbírságot érintő körben helyezte hatályon kívül.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére. A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetése tárgyában határozni nem kellett, mivel azt a felperes a felülvizsgálati kérelmén illetékbélyegben lerótta.

Budapest, 2008. évi szeptember hó 4. napján

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró