

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kinyó Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Bács-Kiskun Megyei Bíróságon 5.K.20.001/2007. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. április 11-én kelt 5.K.20.001/2007/15. számú jogerős ítéletével befejezett perében, mely perbe a felperes pernyertessége érdekében beavatkozott ügyvezető által képviselt az alperes részéről 18. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelme, valamint a felperes 3. számú csatlakozó felülvizsgálati kérelme folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.20.001/2007/15. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 400.000 (négy százezer) forint első fokú és 200.000 (kettő százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilenc százezer) forint kereseti és 1.115.000 (egymillió-egyszáztizenötezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2001-2002. évekre adóvizsgálatot végzett. A vizsgálat eredményeként meghozott első fokú határozat a felperes terhére általános forgalmi adóban 941.000 Ft, Egészségbiztosítási Alapot megillető járulékbán 5.543.000 Ft, Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető járulékbán 9.735.000 Ft, Munkaadói járulékbán 1.188.000 Ft, munkavállalói járulékbán 593.000 Ft, szakképzési hozzájárulásban 593.000 Ft. Összesen 18.593.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 18.186.000 Ft adóhiánynak minősült. Ennek következtében a felperest 8.800.000 Ft bírság, 17.149.000 Ft késedelmi pótlék, valamint 5.000.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére is kötelezte. Az általános forgalmi adó kivételével e megállapítások abból eredtek, hogy a felperes a vizsgált időszakban a vezető dolgozóknak és az adminisztrációs

csoport tagjainak előre kifizetett költségátalány címen gépjármű-használati díjat térített. Az Igazgatóság határozatban hagyta jóvá az érintett dolgozóknak a havi felhasználható kilométer-keretet. A kifizetett költségtérítést adómentesnek tekintették, a dolgozók maguk útnyilvántartást vezettek és nyilatkoztak arról, hogy nem kívánják az adóelőleg megállapításnál az összeget jövedelemként figyelembe venni.

A felperes az év végén a költségtérítésben részesülő dolgozóknak a személyi jövedelemadó bevalláshoz igazolást állított ki. Az igazolt éves kilométer összege az igazgatósági határozatban meghatározott havi elszámolható kilométerrel minden esetben, illetve annak tizenkétszeresével megegyezett.

Az alperes a határozatában azt állapította meg, hogy a költségtérítésként kifizetett összegek munkaviszonyból származó jövedelemnek minősülnek, tekintettel arra, hogy az adómentes jogszabályi feltételek nem teljesültek. Ennek következtében a felperesnek, mint munkáltatónak be kellett volna vallania és befizetnie a társadalombiztosítási, munkaadói és munkavállalói járulékot és szakképzési hozzájárulást, továbbá személyi jövedelemadó-előleg levonási kötelezettségét sem teljesítette. Erre figyelemmel kötelezte a felperest a levonni és befizetni elmulasztott járulékok, valamint mulasztási bírság fizetésére.

A fellebbezés folytán eljáró alperes 8529211781 számú határozatával az első fokú határozat helybenhagyta.

A felperes keresetében az általános forgalmi adóval kapcsolatos megállapításokat nem sérelmezte. Ezen túl kérte az alperesi határozat egyéb rendelkezéseinek első fokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését.

A felperes arra hivatkozott, hogy a munkavállalói részére kifizetett költségtérítések nem minősültek adóköteles jövedelemnek. Az adóhatóság helytelenül értelmezte a vonatkozó jogszabályt, valamint eltért az ezzel kapcsolatban kiadott pénzügyminisztériumi állásfoglalástól is.

A személyi jövedelemadó törvény nem szab korlátot a kifizetőnek a térítés mértékére és módjára. A magánszemélynek nem kell a kifizetőnél igazolni a ténylegesen felmerült költségeit, hanem nyilatkozhat arról, hogy mekkora összeget kíván az adókifizetéssel szemben költségként elszámolni. Amennyiben ez teljes egészében megegyezik, akkor a kifizetésnek nincs jövedelemtartalma, adóelőleget sem kell levonni.

Az alperes kérte a kereset elutasítását és fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.20.001/2007/15. számú ítéletével az alperes keresettel támadott határozatát az Egészségbiztosítási

Alapot megillető járulékokra, a Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető járulékokra, munkaadói járulékra, munkavállalói járulékra és szakképzési hozzájárulásra vonatkozó megállapításai a hozzájuk kapcsolódó bírsággal és késedelmi pótlékkal együtt az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az első fokon eljáró közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte. Az első fokú bíróság a keresetet érdemét tekintve alaposnak találta. Idézte az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 143. § /1/ bekezdését, a perbeli időszakban hatályos személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) 46. § /2/ bekezdés b) pontját, valamint 3-as számú mellékletének III.6. pontját, melynek alapján megállapította, hogy bizonylat nélkül elszámolható költség kizárólag a kiküldetési rendelvénnyel feltüntetett kilométer távolság szerint kifizetett összeg lehet.

Az első fokú bíróság megállapította, abban az esetben, ha a dolgozók a költség-nyilatkozat 3. vagy 4. pontját jelölik meg, valóban nem terhelte volna a felperest adóelőleg levonási kötelezettség, a 2. pont szerinti bizonylat nélkül elszámolható költség azonban nem volt megállapítható, ezért a felperesnek az Szja.tv. 46. 47. §-a szerint kellett volna intézkednie az adóelőleg levonásáról.

Tévesen járt azonban el az adóhatóság akkor, - állapította meg az első fokú bíróság, - amikor a felperest a munkavállalókat terhelő társadalombiztosítási járulékok, és munkavállalói járulék megfizetésére is kötelezte. A felperes ugyanis ezeket az összegeket a kifizetések során nem vonta le a munkavállalóktól. Az első fokú bíróság álláspontja szerint ahhoz, hogy az adóhatóság valóban megállapíthassa, miszerint a rendeltetésellenes joggyakorlás történt, vizsgálni kellett volna, hogy a felperes milyen okokra alapítva, hogyan állapította meg, mely munkavállalóknak jár személygépkocsi-használat, milyen mértékben, illetőleg a felperes milyen gépjármű állománnyal rendelkezik, azt a munkavállalók munkavégzésük során milyen mértékben veszik igénybe.

Az első fokú bíróság álláspontja szerint, ugyanis abban az esetben is, ha az Art. 2. §-ába ütköző rendeltetésellenes joggyakorlat megtörténtnek tekintendő, kizárólag az Art 35. § /1/ bekezdésében írtak szerint lehet a felperest kötelezni a befizetni elmulasztott járulékok megfizetésére.

Így nem kötelezhető a munkavállalókat terhelő társadalombiztosítási járulékok és munkavállalói járulék, valamint ezekkel összefüggő szankciók megfizetésére.

Az első fokú bíróság a továbbiakban kifejtette, tekintettel arra, hogy a felperes korábbi költségtérítéssel összefüggő gyakorlatát a korábbi adóhatósági vizsgálatok nem kifogásolták, ezt a tényt is figyelembe kell venni az egyes szankciók alkalmazásánál.

Az első fokú bíróság a keresettel támadott határozat mulasztási bírság kiszabását jogszerűnek minősítette, tekintettel arra, hogy a dolgozók által kitöltött nyilatkozat a bizonylat nélkül elszámolható költségekre irányul, kiküldetési rendelvénnyel hiányában azonban ilyen kifizetés nem történt.

Az első fokú bíróság a megismételt eljárásra az adóhatóságnak előírta, hogy az Art. 35. § /1/ bekezdésében foglaltak figyelembe vételével kell a felperest terhelő kötelezettségeket megállapítani. Fel kell tárni a megállapításokat megalapozó tényeket és körülményeket és az adóbírság és késedelmi pótlék kiszabása körében mérlegelni kell azt a körülményt is, hogy a felperest a korábbi vizsgálaton az általa kialakított gyakorlat miatt nem marasztalták el.

A jogerős ítélet ellen az alperes felülvizsgálati kérelmet, a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte, másodlagosan az első fokú bíróság új eljárásra utasítását.

Az alperes jogszabálysértőnek tartotta az első fokú bíróság azon megállapítását, mely szerint az alperes a felperest nem kötelezhette volna a munkavállalókat terhelő társadalombiztosítási járulékok, valamint munkavállalói járulékok megfizetésére. A jogszabálysértés abban jelölte meg, hogy bíróság döntését kizárólag az Art. 35. § /1/ bekezdésére alapította, és nem vette figyelembe a társadalombiztosításra vonatkozó jogszabályi előírásokat. Ezen túl tévesen hivatkozott arra is, miszerint az adóhatóság kizárólag a rendeltetésellenes joggyakorlásra alapítva zárta volna ki az adóbírság mérséklésének lehetőségét. Az alperes hangsúlyozta, hogy az első fokú bíróság által megemlített tényállásbeli azonosság a korábbi vizsgálatokkal kapcsolatban nem volt megállapítható.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a jogerős ítélet hatályban tartását, csatlakozó felülvizsgálati kérelmében pedig kérte a mulasztási bírsággal kapcsolatos alperesi határozati rendelkezés hatályon kívül helyezését is.

A felülvizsgálati kérelem alapos, a csatlakozói felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § /2/ bekezdése alapján a jogerős ítéletet a felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálta felül.

A per tárgya az volt, hogy a felperes köteles volt-e személyi jövedelemadó-előleg levonására és járulékok fizetésére a dolgozók

saját tulajdonú gépkocsihasználat címén elhasznált költségtérítés után, és ha igen, akkor ennek melyek a jogkövetkezményei.

A perbeli esetben a felperes igazgatósági határozatban hagyta jóvá a dolgozók részére név szerint az év során felhasználható személygépkocsi-használat kilométerét. A költségtérítéseket az itt szereplő kilométerek alapján minden hó első napjaiban előre kifizették. A dolgozókra bízták az útnyilvántartás vezetését, amely lényegében látszólagos volt, utólag rögzítve az igazgatósági határozat szerinti mértékben, és nem a tényleges futásteljesítmény szerint. Kiküldetési rendelvényt nem állítottak ki.

A dolgozók úgy nyilatkoztak a munkáltató, mint kifizető felé, hogy a kifizetésre kerülő költségtérítésből az adóelőleg megállapításánál nem kell jövedelemként figyelembe venni a jogszabályban meghatározott bizonylat nélkül elszámolható mértéket. Az első fokú bíróság az Szja.tv. 3-as számú melléklete szerint helyesen állapította meg ítéletében, hogy bizonylat nélkül elszámolható költség kizárólag a kiküldetési rendelvényben feltüntetett kilométer távolság szerint lehetséges. Tekintettel arra, hogy a felperes, mint munkáltató, kiküldetési rendelvényt nem állított ki, ezért a költségtérítés nem volt elszámolható, a dolgozóknak juttatott összegek adóköteles jövedelemnek minősültek az Szja.tv. 25. § /1/ és /3/ bekezdése, 25. § /2/ bekezdés c) pontja alapján, melyből a munkáltató köteles lett volna adóelőleget levonni. Ezen túl egyetértett a Legfelsőbb Bíróság az alperesnek e témakörben közölt egyéb megállapításaival is.

Az első fokú bíróságnak e megállapításával szemben a felek lényegében jogorvoslati kérelmet nem terjesztettek elő. Kétségtelen, hogy a megállapításnak a perben felülvizsgált határozatban nem volt a felperesre vonatkozó adófizetési következménye. A levonni elmulasztott 12.842.000 Ft személyi jövedelemadó-előleg után azonban az adóhatóság 5.000.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki. E fizetési kötelezettség hatályon kívül helyezését kérte a felperes a csatlakozó felülvizsgálati kérelmében arra figyelemmel, hogy a felperesnek nem is volt személyi jövedelemadó-előleg levonási kötelezettsége.

Az előzőekben kifejtettek szerint a Legfelsőbb Bíróság részben rámutat arra, hogy a felperes végső soron nem terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet azon jogerős ítéleti megállapítással szemben, miszerint a munkavállalóknak kifizetett gépjárműhasználat miatti költségtérítés adóköteles jövedelemnek minősült. E megállapításnak viszont jogkövetkezménye, hogy a kifizető az Szja.tv. 46., 47. §-a szerint személyi jövedelemadó-előleg levonására lett volna köteles. A levonási kötelezettség teljesítését a felperes elmulasztotta, ezért az alperes az Art. 172. § /10/ bekezdése alapján jogszerűen szabott ki vele szemben mulasztási bírságot, melynek 50 %-os mértékét 39 %-ra mérsékelte.

A Legfelsőbb Bíróság egyetértett az első fokú bírósággal abban, hogy ez a határozati döntés jogszerű volt. A mulasztási bírság további mérséklésére ok nem merült fel.

Tévedett viszont az első fokú bíróság a járulékfizetési kötelezettséggel kapcsolatos megállapításaiban. Az adóhatóság helyesen mutatott rá arra, hogy az első fokú bíróság figyelmen kívül hagyta a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint a szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: Tbj.) alapelveiben, valamint az 50. §-ában rögzített azt a kötelezettségét, amely a foglalkoztató számára előírta a biztosítottaknak kifizetett járulékalapot képező jövedelem alapján a járulékok összegének megállapítását, levonását, valamint azok bevallását és megfizetését. Ez azt jelenti, hogy ellentétben az első fokú bíróság megállapításaival a foglalkoztató nemcsak a levont járulékot köteles megfizetni, hanem a megállapított járulékot is.

Ugyanez a kötelezettség vonatkozik a munkavállalói járulékokra is. A foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény (Ftv.) 42. § /3/ bekezdése szerint ugyanis a munkavállalói járulékot a munkaadó állapítja meg, vonja le és fizeti meg, és saját bevallása keretében vallja be.

Az adóhatóság az egyes dolgozóknál, magánszemélyeknél az egyéni járulékokat adókülönbözetként nem állapíthatja meg, mivel a magánszemélyek ezekről bevallást nem készítenek az adóhatóság felé. Így, mivel a foglalkoztatónak a saját bevallásában kell szerepeltetnie az egyéni társadalombiztosítási járulékokat és a munkavállalói járulékokat is, az adóhatóság adókülönbözetként a bevallás és a bevallani elmulasztott összeg közötti különbséget állapítja meg, mégpedig a bevallani elmulasztott, jelen esetben a foglalkoztató adózó terhére az Art. 129. § /1/ bekezdés b) pontja alapján.

Az első fokú bíróság ítéletében kifogásolta, hogy az adóhatóság a levonni elmulasztott járulékok után megállapított bírság és késedelmi pótlék összegének meghatározásakor nem alkalmazta az Art. 171. § /1/ bekezdésében szabályozott kivételes méltányosságot, és ezt azzal is indokolta, hogy a felperes az Art. 2. §-ába ütköző rendeltetésellenes joggyakorlást folytatott. Az első fokú bíróság szerint ez a rendeltetésellenes joggyakorlás nem volt bizonyítva részben azért, mert az adóhatóság a költségtérítés körében több dolgot nem tisztázott, részben mivel nem vette figyelembe, hogy a korábbi vizsgálatok nem kifogásolták a felperes által e körben folytatott gyakorlatot.

A bírsággal kapcsolatban a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a jogszabály az Art. 170. § /1/ bekezdése kötelezően rendelkezik arról, hogy adóhiány esetén a bírság mértéke az adóhiány 50 %-a. Az Art. 171. § /1/ bekezdése, mint ahogy elnevezése is mutatja, kivételes lehetőség az ott írt feltételek megléte esetén.

Az első fokú bíróság saját megállapításával ellentétesen olyan tényállás-tisztázási hiányosságokat rótt az adóhatóság terhére, amelynek felderítése már irreleváns az ügy érdeme szempontjából. Az első fokú bíróság ugyanis ítéletében éppen azt állapította meg, (egyébként helyesen) hogy a kiküldetési rendelvevények kitöltése hiányában a munkavállalók részére az adott költségtérítés adómentesen nem számolható el. Így már ez egy okból is megállapítható volt, hogy a költségtérítés adóköteles jövedelemnek minősült, amely után adóelőleg levonási kötelezettség terhelte a munkáltatót. Ebből következően az egyéb előírt első fokú bíróság által feltáratlan körülmények tisztázására a továbbiakban nem volt szükség. Függetlenül attól, hogy az adóhatóság az adóigazgatási eljárás során a felperes által rendelkezésre bocsátott valamennyi adatot figyelembe vett. Az alperes határozatában az Art. 171. § /1/ bekezdésben írt jogszabályi feltételeket egyenként értékelte és ezek helyes mérlegelésével jutott arra a következtetésre, hogy az adóbírság kivételes méltányosságból való mérséklésének helye nem volt.

Helytállón hivatkozott az alperes arra is, hogy a korábban a felperesnél lefolytatott adóvizsgálat más ténybeli alapon történt. A költségtérítéssel kapcsolatban valóban nem tettek megállapításokat, de önmagában ennek lehetett az is az oka, hogy abban az időszakban a felperesnek, mint munkáltatónak saját gépkocsiparkja volt, a perbeli esetben viszont nem vitás, hogy a dolgozók a saját gépjármű-tulajdonuk használatához kapcsolódó költségek megtérítését kapták a felperestől.

Mindezekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § /4/ bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján kötelezte első fokú és felülvizsgálati perköltség fizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 46. § /1/ bekezdése, 50. § /1/ bekezdése, valamint a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2008. március 20.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Danziger Éva sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró