

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára és dr. Fülöp Péter ügyvédek által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szabó Szilvia jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Bíróság 2008. április 1-jén kelt 13.K.33.799/2007/6. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 7. 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 Fővárosi Bíróság 13.K.33.799/2007/6. számú ítéletét - részben eltérő indokolással - hatályában fenntartja.

Költségeiket a felek maguk viselik.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 1999-2001 évekre költségvetési kapcsolatok átfogó ellenőrzését végezte el. Megállapította, hogy a felperes és dr. F. G. egyéni ügyvéd között a „jogi igazgatói feladatkörébe eső ügyvédi jogi képviseleti tevékenység” ellátására létrejött megbízási szerződés és annak módosításai az elnevezés ellenére munkaviszonyra jellemző ismérveket tartalmaznak. Ezért az adózás rendjéről szóló többször módosított 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdése alapján a jogviszonyt munkaviszonynak tekintette, és a biztosítási kötelezettség fennállását a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény 5. § (1) bekezdés a) pontjára hivatkozással állapította meg.

Az első fokú adóhatóság az ellenőrzés eredményeként hozott határozatában kötelezte a felperest adókülönbözet és jogkövetkezményei, azaz összesen 48.276 Ft megfizetésére. A felperes ezt az összeget 2005. április 11-én pénzügyileg rendezte. A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a 1228850303 számú,

2005. március 3. napján hozott határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. E határozatok ellen benyújtott keresetet a Fővárosi Bíróság a 2006. július 10. napján hozott 16.K.31.367/2005/9. számú ítéletében elutasította.

A felperes 2006. július 28-án kelt beadványában tájékoztatta az adóhatóságot, hogy a határozatokkal érintett jogviszonyt, illetve a foglalkoztatást közös megegyezéssel megszüntette.

Az első fokú adóhatóság a felperes bejelentése alapján ellenőrzést rendelt el, és az 5483580515 számú határozatában megállapította, hogy a bejelentésben foglaltak - miszerint a színleltnek minősített ügyvédi megbízási szerződést megszüntették - megfelelnek a tényleges helyzetnek. Határozatának indokolásában ugyanakkor azt rögzítette, hogy a felperes megbízási szerződés megszüntetésére vonatkozó bejelentésének a pénzügyileg rendezett kötelezettségre nézve nincs visszamenőleges mentesítő hatálya.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2007. február 20. napján hozott 6990593595 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Érdemi döntését az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról szóló 2005. évi LI. törvénnyel módosított 2003. évi XCI. törvény (továbbiakban Ajtv.) 223. § (3) bekezdéseiben foglaltakra alapítottnak azzal indokolta, hogy a felperes esetében a törvényi feltételek nem állnak fenn, mivel a színlelt jogviszony nem az adóellenőrzéstől függetlenül került megszüntetésre. A jogerős adóhatósági határozatban előírt fizetési kötelezettségének a felperes eleget tett. Az önként megfizetett összeget nem lehet visszafizetni, mivel a moratórium csak a jogerős határozat végrehajthatatlanságáról rendelkezik, a végrehajtás nélkül megfizetett összeg visszafizetésére nézve szabályozást nem rögzít.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását kérte akként, hogy a 48.276.000 Ft részére kiutalhatóvá váljon, másodlagosan a határozatok hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését. Vitatta az adóhatósági határozatok jogalapját és összeagszerűségét, hivatkozott téves jogértelmezésre, a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének sérelmére. Álláspontja szerint az alperesnek az Ajtv. 223. § (3) bekezdése Art. 43. § (5) bekezdése alapján törölnie kellett volna fizetési kötelezettségét, és túlfizetésként kellett volna kezelnie a korábban befizetett összeget

Az első fokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően

hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte, jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése alapján eljárva nem bizonyította, hogy az adóellenőrzés miatt szűnt volna meg a színlelt jogviszony. A bejelentéssel kapcsolatos adóellenőrzési jegyzőkönyv és a határozatok sem rögzítenek olyan tényt, ami igazolná az Ajtv. 223. § (3) bekezdése szerinti összefüggés fennállását. Ezért az alperes bizonyítatlan tényt értékelt a felperes terhére, és megalapozatlanul állapította meg, hogy a felperes nem felel meg a törvényi feltételeknek, jogszabálysértően nem törölte adófolyószámláról a felperes terhére előírt fizetési kötelezettséget. Az alperes tévesen és szűken értelmezte az Ajtv. 223. § (3) bekezdése szerinti „adóellenőrzéstől függetlenül” kitételt. Az Ajtv. a közigazgatási perre, illetve bírósági határozathozatalra tekintettel sem tiltja meg a végleges mentesség érvényesíthetőségét, és a határozattal előírt adófizetési kötelezettség pénzügyi rendezését vagy annak hiányát nem teszi tényállási elemmé. Az alperes a fizetési kötelezettséget felkönyvelhette a felperes folyószámlájára, de ezt a törvény értelmében nem hajthatta végre, ezért ez nem igényelt pénzügyi rendezést, így a befizetés tartozatlan kötelezettségre történt teljesítés volt.

A felperes ugyanakkor a perben olyan bizonyítékot nem terjesztett elő, amely igazolhatná, hogy adófolyószámlája tényleges túlfizetésben van, ezért alaptalanul hivatkozott az Art. 43. § (5) bekezdésére, e körben az alperes terhére jogszabálysértés nem állapítható meg.

Az új eljárásra előírta, hogy a felperes adófolyószámlájáról törölni kell a jogerős határozat szerinti fizetési kötelezettséget, és a túlfizetés összegét ezt követően kell a jogszabály rendelkezéseknek megfelelően megállapítani.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy az ügy érdemi eldöntéséhez szükséges tényállási elemeket maradéktalanul feltárta és jogszerű döntést hozott. Az első fokú bíróság ítélete nem felel meg az Ajtv. 223. § (1), (3), (5) bekezdéseiben foglaltaknak, téves jogértelmezésen alapul.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Fenntartotta jogi álláspontját, hogy élhetett az Ajtv. 223. § (3) bekezdése szerinti kedvezménnyel. Álláspontja szerint az alperes eljárása nem felelt meg a rendeltetésszerű joggyakorlásnak, és a 2006. május 30. napján kiadott színlelt szerződések átminősítése kapcsán keletkező bejelentési kötelezettségről szóló APEH állásfoglalásban foglaltaknak. Hivatkozott arra is, hogy már

2003 júniusában megszűnt a színlelt munkaviszony, és ezt a 2002-2004 éveket vizsgáló átfogó ellenőrzés is igazolja, ami semmilyen megállapítást nem tett a közte és dr. F. G. között fennálló jogviszonyra. Alkotmánysértőnek kérte értékelni azt a fajta jogértelmezést, amely a nem fizetőket előnyben részesíti a tartozásaikat önként megfizető adóalanyokkal szemben.

A felülvizsgálati kérelem részben, az alábbiak szerint alapos:

Az Ajtv. 223. § (1) bekezdése értelmében az adóellenőrzés során a munkáltató terhére utólagos adó-megállapítás keretében munkavégzés alapjául szolgáló szerződés színleltté minősítése miatt visszamenőleg megállapított adó- és társadalombiztosítási kötelezettség - beleértve a színlelt szerződések alapján jogosulatlanul gyakorolt áfa-levonási jog - tárgyában hozott határozat nem hajtható végre, amennyiben a kötelezett a munkavégzés alapjául szolgáló színlelt szerződés helyett a munkavégzés alapjául szolgáló jogviszonyra vonatkozó foglalkoztatási jogszabályokat alkalmazza, és e szerződés alapján foglalkoztatottat a Tbj. 5. §-ának (1) bekezdése a) pontjában foglalt biztosítottként 2006. június 30-ig nyilvántartásba veszi.

A színlelt szerződés helyett a munkavégzés alapjául szolgáló jogviszonyra vonatkozó foglalkoztatási jogszabályok alkalmazásáról, és a foglalkoztatottak társadalombiztosítási nyilvántartásba vételének tényéről a kötelezett 2006. július 31-ig az (1) bekezdésben meghatározott kedvezmény elvesztésének terhével köteles az ellenőrzést végző adóhatóságot értesíteni. Az adóhatóság a bejelentés valóságtartalmát utóellenőrzés keretében vizsgálja meg (Ajtv. 223. § (2) bekezdése).

A munkáltató terhére megállapított fizetési kötelezettség alóli mentesüléshez az (1) bekezdésben megjelölt feltételeket nem kell teljesítenie a munkáltatónak, ha az utólagos adó-megállapítás alapjául szolgáló jogviszony a munkaügyi, illetőleg az adóellenőrzéstől függetlenül 2006. június 30-ig megszűnt. A jogviszony megszűnéséről a munkáltató 2006. július 31-ig az (1) bekezdésben meghatározott kedvezmény elvesztésének terhével köteles az ellenőrzést végző adóhatóságot értesíteni (Ajtv. 223. § (3) bekezdése).

Ha az adóhatóság a (2) bekezdésben meghatározott bejelentési kötelezettség teljesítése alapján a munkáltató terhére előírt fizetési kötelezettségeket törli, ezzel a jogviszonnyal összefüggésben a színlelt szerződéssel foglalkoztatott magánszemélyek terhére sem tehető megállapítás (Ajtv. 223. § (5) bekezdése).

Azoknál a munkáltatóknál, amelyeknél 2006. július 1-jét követően kerül sor adóellenőrzésre és az ellenőrzés a társadalombiztosítási, adójogi bejelentési, nyilvántartási, bevallási, levonási és befizetési kötelezettségekre vonatkozó rendelkezések betartása

tekintetében nem tesz megállapítást, a 2006. július 1-jét megelőző időszakot e paragrafusban foglaltak tekintetében nem vizsgálja (Ajtv. 223. § (6) bekezdése).

Az ismertetett törvényi rendelkezésekre figyelemmel az Ajtv. 223. § (1), illetve (3) bekezdése nem azonos törvényi tényállást és nem azonos feltételeket tartalmaz, ennél fogva alkalmazási körük is eltérő. Az Ajtv. 223. § (1) bekezdése ugyanis meghatározott feltételek bekövetkezte esetére az adóellenőrzés eredményeként hozott határozat végrehajtásának foganatosíthatóságát zárja ki. Az Ajtv. 223. § (3) bekezdése pedig azt a tényállást szabályozza, amikor a munkáltatónál korábban nem volt adóellenőrzés, és ellenőrzését az adóhatóság még a moratórium lejárta előtt elrendeli, s ekkor mentesül a fizetési kötelezettség alól a munkáltató, ha tájékoztatást ad arról, hogy a kifogásolt jogviszonyt már az ellenőrzéstől „függetlenül” megszüntette.

Ennél fogva annak van jelentősége, hogy a jogilag releváns tények (jogviszony megszüntetése, adóellenőrzés elrendelése) időrendben mikor következtek be. A színlelt jogviszony megszüntetése esetén a munkáltatónak nem kell teljesítenie a nyilvántartásba vételi és foglalkoztatási szabályokat, a mentesülés megszerzéséhez azonban szükséges, hogy a színlelt jogviszony megszüntetésére az adóellenőrzéstől függetlenül - önkéntes jogkövetés alapján - kerüljön sor (Ajtv. 223. § (3) bekezdése). A színlelt jogviszony átalakítása esetén viszont a foglalkoztatottat nyilvántartásba kell venni, és a jogviszonyra irányadó foglalkoztatási szabályokat kell alkalmazni ahhoz, hogy az utólagos adó-megállapítás eredményeként hozott határozat szerinti fizetési kötelezettséget az adóhatóság ne hajtsa végre (Ajtv. 223. § (1)-(2) bekezdései).

Az első fokú bíróság jogértelmezése során figyelmen kívül hagyta azt is, hogy az Ajtv. 223. § (1) és (3) bekezdése szerinti törvényi tényállásokban az adóhatósági ellenőrzés lefolytatására még a moratórium lejárta előtt kerül sor, mivel a moratórium lejártának időpontja után elrendelt ellenőrzésekre már a 223. § (6) bekezdése ad útmutatást. Végrehajtás alatt továbbá a jogerős másodfokú közigazgatási határozatba foglalt fizetési kötelezettség kényszer útján, végrehajtási eljárásban való érvényre juttatását kell érteni, amire a perbeli esetben nem került sor. Az Ajtv. az önkéntes teljesítés útján eszközölt befizetés visszafizetésére vonatkozóan rendelkezést nem rögzít, mindössze azt tartalmazza, hogy a 223. § (2) bekezdésében meghatározott bejelentési kötelezettség teljesítése esetén az adóhatóságnak törölnie kell az adózó terhére előírt fizetési kötelezettséget, és ezzel összefüggésben a magánszemély terhére sem tehet megállapítást (Ajtv. 223. § (5) bekezdése).

A felperes érvelése kacsán pedig arra mutat rá a Legfelsőbb Bíróság, hogy az APEH állásfoglalás nem jogszabály, a bíróság

eljárása során méltányosságot nem gyakorolhat, alkotmányossági felülvizsgálatot sem végezhet, kizárólag a határozatok jogszerűsége tárgyában dönthet (1987. évi XI. törvény 1. §, 1989. évi XXII. törvény 1. § b) pontja, Art. 143. § (1) bekezdése, Pp. 339. §).

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt (Pp. 275. § (1) bekezdése, BH 2002.29).

A Legfelsőbb Bíróságnak nem álltak rendelkezésére olyan adatok, iratok, amelyek alapján kétséget kizáró módon megállapíthatta volna az ügy eldöntése szempontjából releváns tényállást, illetve, amelyek alapján felülvizsgálhatta volna az adóhatósági határozatokban, illetve a jogerős ítéletben megállapított tényállás jogszerűségét. Ennél fogva nem tudta érdemben megvizsgálni annak a felperesi érvelésnek a helytállóságát sem, mely szerint a közte és dr. F. G. között fennálló megbízási szerződés többszöri módosítás után már 2003-ban megszüntetésre került volna, és ezt a 2002-2004 éveket átvizsgáló átfogó ellenőrzés és annak eredménye is igazolhatja. A Legfelsőbb Bíróság - iratok, ellenőrizhető adatok hiányában - nem tudott érdemben állást foglalni a tekintetben sem, hogy alapos-e az a felperesi érvelés, mely szerint még a megbízási szerződést színleltté minősítő adóellenőrzés megkezdése előtt megszüntette a jogviszonyt, mivel e körben a felek nem bizonyítékokat, hanem kizárólag jogi érveléseket terjesztettek elő. Ezért az új eljárásban az adóhatóságnak a Legfelsőbb Bíróság ítéletében kifejtett jogi álláspont figyelembevételével kell a tényállást teljes körűen feltárnia, ennek során a felperest együttműködési kötelezettség terheli, és csak a jogilag releváns tények tisztázása után hozható az ügyben érdemi döntés a Legfelsőbb Bíróság ítéletében kifejtett jogi álláspontnak megfelelően.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet - részben eltérő indokolással - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A perköltségre vonatkozó rendelkezések a Pp. 81. § (1) bekezdésében, az illetékre vonatkozó pedig a 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul.

Budapesten, 2009. június hó 4. napján

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