

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Horváth Mária jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a - mely perbe a felperes pernyertessége érdekében beavatkozott dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt F.L. - a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróságon K.27.156/2005. számon indult és ugyanezen bíróság által 2006. május 16-án kelt K.27.156/2005/20. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 22. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság K.27.156/2005/20. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 60.000 (hatvanezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg az államnak 380.100 (háromszáznyolcvanezer-egyszáz) Ft felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesi társaságnál ellenőrzést tartott 2002. szeptember 3-tól 2003. szeptember 30-áig tartó időszakra.

Az ellenőrzés eredményeképpen az első fokú adóhatóság határozatával a felperes terhére - teljes egészében adóhiánynak minősített - 6.530.000 Ft adókülönbözetet állapítottak meg, mely után kötelezték

1.632.000 Ft adóbírság, 2.677.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére, mulasztási bírságot is kiszabtak vele szemben, továbbá módosították a vállalkozás adózás előtti eredményének összegét is.

A fellebbezés folytán eljáró alperes, mint másodfokú hatóság az első fokú utóbb kijavított határozatot helybenhagyta.

Az adóhatósági határozatból a felperes által kizárólag vitatott megállapítás a felperes és az Önsegélyező Pénztár közötti 2002. november 1-jén kötött munkáltatói hozzájárulásról szóló megállapodás, illetőleg az ebből levont adójogi konzekvenciák voltak.

Az adóhatóság ugyanis a felperes által munkáltatói hozzájárulásként az Önsegélyező Pénztárba befizetett összeget bérkifizetésnek minősítette, és ennek megfelelő adójogi következtetéseket vont le. A felperes az Önsegélyező Pénztárral 2002. november 1-jén kötött megállapodás alapján 2002. november 1-től munkáltatói hozzájárulást fizetett a Pénztárba, amely az egyes tagok havi bruttó számfejtett bérének 30 %-a volt, minimum havi 7.000 Ft/tag, illetve a személyi jövedelemadó törvény szerinti mindenkor maximum.

A felperes 114 munkavállalója közül 75 munkavállaló részére fizetett munkáltatói hozzájárulást. A befizetést követő hónapban a Pénztár a benyújtott munkavállalók által megjelölt igénylési jogcímnek megfelelően a tagok részére a befizetett munkáltatói hozzájárulás 87 %-át kiutalta. A kiutalás jogcíme lakásfenntartási támogatás, iskoláztatási támogatás, időskorúak támogatása családi pótlék kiegészítő támogatás, megváltozott munkaképességűek támogatása volt. Az ellenőrzés megállapította, hogy a tagok a felperes átutalását követő hónapba az összeget megkapták, a szolgáltatás igénylését szociális rászorultság vizsgálata nélkül kapták meg. A munkavállalók jövedelmének kiszámításánál ezt az összeget a felperes nem vette figyelembe, így ez az összevont adóalapjukat is csökkentette, ugyanakkor mint adómentes bevételt a befizetett pénzt is visszakapták és a munkáltatót sem terhelte adó és járulékfizetési kötelezettség.

A felperes pontosított keresetében az adóhatározat ezen rendelkezéseinek (7. és 11. pont) hatályon kívül helyezését kérte, a pertárgy értékét 6.335.000 Ft-ban határozta meg.

A felperes vitatta, hogy őt terhelte volna az egészségbiztosítási- és nyugdíjjárulék fizetési, illetve a munkavállaló-járulékfizetési kötelezettség. Ezen túl nem tekintette magát kifizetőnek, ezért álláspontja szerint az adóhatóság megállapítása még akkor sem felel meg a jogszabálynak, ha elfogadható lenne, hogy a pénztári szolgáltatások nem feleltek meg a jogszabálynak és nem adómentesek.

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

A felperes pernyertessége érdekében az egyik munkavállaló F.L. a perbe beavatkozott. A beavatkozó sérelmezte, hogy a terhére megállapított jövedelemadó és járulékhianyról csak a jelen per megindulását követően értesült.

Álláspontja az volt, hogy a kifizetett támogatásokat nem lehet jövedelemnek minősíteni. Különösen akkor, amikor az erre vonatkozó eljárásban a jövedelem megszerzőjét meg sem hallgatták.

A Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság K.27.156/2005/20. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította.

Az első fokú bíróság ítéletében ismertette a per eldöntéséhez szükséges jogszabályi rendelkezéseket és megállapította, hogy az adóhatóság helytállóan minősítette

munkabérnek a kifizetéseket. A Pénztár tagjai ugyanis olyan szolgáltatásban részesültek, amelyben mindegyikük kizárólag a saját maga által igénybe veendő egyetlen szolgáltatást finanszírozta, azaz nem alkottak kockázati közösséget, és mivel a befektetéseket azonnal igénybe is vehették, még egyéni kockázatot sem vállaltak. Így nem teljesültek az Önkéntes Kölcsönös Biztosító Pénztárakról szóló 1993. XCVI. törvény (a továbbiakban: Öpt.) 10. § /1/ bekezdés b) pontjában valamint a szociális igazgatásról és szociális ellátásokról szóló 1993. évi III. törvény (a továbbiakban: Szt.) 38. § /1/ bekezdésében írt célok.

Az első fokú bíróság ítéletében értékelte a rendelkezésre álló bizonyítékokat és azt a következtetést vonta le, hogy ezek alapján sem állapítható meg a Pénztár általi kifizetés előtt a rászorultság vizsgálata.

A vizsgált időszakban hatályos társadalombiztosítási ellátásaira, és a magánnyugdíjra jogosultságról, valamint a szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: Tbj.) 20. §-a, 50. §-a alapján az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a felperes köteles a kifogásolt és a munkavállalót terhelő társadalombiztosítási járulékok megfizetésére. Az utólagos fizetési kötelezettség megállapítására az utólagos ellenőrzés lehetőséget ad.

Az első fokú bíróság megállapította, hogy nem volt alapos a felperesi beavatkozónak a határozat kézbesítésére történő hivatkozás. A jelen eljárásban ugyanis a munkavállalók nem voltak érintettek, annál is inkább, mivel a személyi jövedelemadó-különbözet csak megállapításra került, a munkavállalók fizetési kötelezettsége külön határozat meghozatalát igényli. Így a felperesi beavatkozó a munkáltató és Pénztár közötti jogviszony minősítésében nem volt ügyfél.

Az első fokú bíróság ítéletében a pontosított kereseti kérelem 7. pontjának érdemi felülvizsgálatát mellőzte, mivel ezzel

kapcsolatban megállapította, hogy a felperes az első fokú határozat ellen benyújtott fellebbezésében ezt a rendelkezést nem sérelmezte.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte az ítélet hatályon kívül helyezését, és a keresetének megfelelő ítélet meghozatalát.

A felperes elsődlegesen sérelmezte a kereseti kérelem 7. pontjának érdemi vizsgálati hiányát, egyebekben pedig fenntartotta az Önszegélyező Pénztár által kifizetett támogatások jogi minősítésére vonatkozó korábbi álláspontját. Ezzel kapcsolatban hangsúlyozta, hogy az első fokú bíróság a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte, és ezért helytelen volt a levont jogkövetkeztetése is.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság mindenekelőtt arra mutat rá, hogy az első fokú határozat 7. és 8. pontjával kapcsolatos megállapítások ellen a felperes valóban nem jelentett be fellebbezést a közigazgatási eljárás során. Ennek következtében a másodfokú határozat erre vonatkozóan nem tartalmazott rendelkezést.

A felperes a keresetében e rendelkezésekkel szemben külön nem is kérte a bírósági felülvizsgálatot (a határozati rendelkezés hiányában nem is kérhette). Először a 2006. január 20-i 11. számú előkészítő iratának 7. pontjában kérte a természetbeni juttatásokhoz kapcsolódó általános forgalmi adólevonással kapcsolatban e téma felülvizsgálatát.

A közigazgatási perekben alkalmazandó Pp. 215. §-a és a Legfelsőbb Bíróság 34. számú KK döntése szerint a közigazgatási perben benyújtott kereseti kérelem nem általában vonatkozik a közigazgatási határozat felülvizsgálatára, hanem meghatározott irányú felülvizsgálatot kell kérnie a felperesnek. Így jelen esetben akkor, amikor a felperes a keresetindítás előterjesztésére nyitva álló 30 napon belül benyújtott kereseti kérelmében nem jelezte az adóhatósági határozat 7. 8. pontjával kapcsolatos külön előterjesztendő kérelmét, (nem is jelezhette, hiszen a másodfokú határozat e rendelkezésről döntést nem tartalmazott) az ez irányú bírósági felülvizsgálat mellőzhető volt. Utólagosan a keresetindítási határidő leteltét követően a felperes erre irányulóan kereseti kérelmét már nem terjesztheti ki.

Így helyesen döntött a megyei bíróság jogerős ítéletében arról, amikor a felperesnek ezt az utólagosan, keresetpontosítás címén előterjesztett kérelmének elbírálását mellőzte.

A jogerős ítéletnek az Önsegélyező Pénztárral kapcsolatban kifejtett döntését a Legfelsőbb Bíróság helyesnek találta. Az abban kifejtett jogi álláspontjával egyetértett.

A Legfelsőbb Bíróság e tárgyban hozott korábbi döntéseiben már kifejtette azt az elvi álláspontját, mely szerint a közterhekhez való hozzájárulás alkotmányos kötelezettségének - a személyi jövedelemadó-törvény és az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezései szerint - a magánszemélyeknek is eleget kell tenniük, ezért a magánszemély minden jövedelme adóköteles. Ettől eltérő kivételes célok érdekében csak törvény állapíthat meg rendelkezéseket. Adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkentését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény csak annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma, megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek az adókedvezményt a szokásos piaci értékektől, áráktól való eltérésekkel, színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni. A magánszemély, vagy annak adózásában közreműködő, azt befolyásoló más személy egyaránt köteles a vonatkozó rendelkezések alkalmazása során az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló tényezők esetében érvényesíteni a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi XCVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) 1. § /1/-/5/ bekezdésében foglalt alapelveket.

Az adózás rendjéről szóló korábbi 1990. évi CXI. törvény, illetőleg az utóbbi 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1/A § /1/ bekezdése, illetve a 2. § /1/ bekezdése szerint az adóügyi jogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés, más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Ilyen esetben az adóhatóságnak az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel kell megállapítani. Az adóhatóság az Art. 1. § /7/ bekezdése alapján jogosult a szerződések, ügyletek, és más hasonló cselekmények adójogi minősítésére.

Az Szja.tv. 24. § /1/ és /3/ bekezdése, 47. § /3/ bekezdése értelmében a munkáltató által a munkavállaló részére kifizetett összeg munkaviszonyból származó nem rendszeres jövedelemnek minősül, ami az összevont adóalap részét képezi és ez után a munkáltatót adóelőleg megállapítási kötelezettség terheli. Az Szja.tv. 1. számú melléklete tartalmazza az adómentes jövedelmek felsorolását, pontosan megfogalmazva egyben azokat a célokat is, amelyek érdekében az adómentességet a jogalkotó megállapította. Az 1. számú melléklet 6. pontja „a károk megtérülése, a kockázatok viselése körében” tekinti adómentesnek a 6.5. pontja szerinti az

Önkéntes Kölcsönös Biztosító Pénztár törvényben előírt szolgáltatását. Mivel az Szja.tv. 1. számú melléklet 6.5. pontja a pénztártörvényben előírt szolgáltatásáról rendelkezik adómentes bevételként, így nem hagyható figyelmen kívül az Öpt. preambulumban rögzített cél, alapelv, a törvényben meghatározott fogalmak és jogintézményeknek a rendeltetése sem. Az Öpt. 2. § /2/ bekezdés a) pontja értelmében a Pénztár természetes személyek által a függetlenség, kölcsönösség, szolidaritás és az önkéntesség elve alapján létrehozott társadalombiztosítási ellátásokat kiegészítő, pótló, illetve ezeket helyettesítő szolgáltatásokat, továbbá az egészség védelmét elősegítő ellátásokat szervező és finanszírozó társulás. A Pénztár szolgáltatásait a tagdíjbefizetésekből az egyéni számlavezetés alapján kell szerveznie, finanszíroznia, nyújtania. A tevékenységhez kapcsolódó gazdálkodási és felelősségi szabályokat, valamint jogosultságát az Öpt. szabályozza. Az Öpt. 10. § /1/ bekezdés b) pontja tartalmazza, hogy milyen támogatásokat nyújthat a Pénztár. Az Öpt. megalkotásával - a törvényben kifejezésre is juttatott - jogalkotói cél egy olyan rendszer létrehozása volt, amely öngondoskodásra épül, ezért preferálja adómentes bevételként az Szja.tv. is Szolgáltatási Szabályzatát maga alkotja meg, az adóhatóság és a bíróság azonban jogosult a Pénztárral kötött ügyletek és szolgáltatások adójogi minősítésére. A Pénztár jelen perbeli esetben is a tagdíj összegét és a működési költséget levonva teljesítette a kifizetéseket a munkavállalók részére az általuk megjelölt jogcímen. A pénztártagok a szolgáltatásokat röviddel azután vették igénybe, hogy a felperes a tagdíj-hozzájárulás összegét átutalta. A szolgáltatás igénylését követően a tagok megkapták a szolgáltatást, vizsgálat folytatása nélkül. Az összeget a munkáltatói hozzájárulás mértékétől tették függővé. A munkáltatói tagdíj-hozzájárulás összege tagonként és havonta nem haladta meg a minimálbér összegét. A munkavállalók jövedelmének kiszámításánál ezt az összeget a felperes munkáltató nem vette figyelembe, ez az összevont adóalapjukat is csökkentette, ugyanakkor mint adómentes bevételt, a befizetett pénzt is visszakapták. A munkáltatót nem terhelte adó- és járulékfizetési kötelezettség.

Az első fokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy az Szja.tv. 24. § /1/ és /3/ bekezdése, valamint 47. § /3/ bekezdése értelmében a munkáltató által a munkavállalók részére kifizetett összeg munkaviszonyból származó nem rendszeres jövedelemnek minősül, ami az összevont adóalap részét képezi és ezután a munkáltatót adóelőleg megállapítási kötelezettség terheli.

Az adóhatóság az Art. 1. § /7/ bekezdése alapján jogosult a szerződés adójogi konzekvenciájának levonása érdekében vizsgálni, hogy a kifizetések megfeleltek-e az Öpt. előírásainak. Tévedett a felperes akkor, amikor az adóhatóság, illetőleg a Pénzügyi Szervezetek Állami Felügyeletének hatásköri összeütközésére

hivatkozott. Az Öpt. 10. § /1/ bekezdés b) pontja szerint a Pénztár „a jogszabály által előírt szociális kötelezettség alapján biztosított kiegészítő ellátását nyújthatja” kitétel azt jelenti, hogy a Pénztár a Szolgáltatási Szabályzat megalkotása során szabadságot, önállóságot élvez, de nem hagyhatja figyelmen kívül a szociális igazgatásról és a szociális ellátásról szóló 1993. évi III. törvény által deklarált elveket sem.

Az Art. 1/A § /1/ bekezdése, 1. § /7/ bekezdése és az Szja.tv. 1. § /3/-/5/ bekezdése feljogosítja az adóhatóságot és a bíróságokat is az ügyletek minősítésére és annak vizsgálatára, hogy az adókedvezményt céljának rendeltetésűen megfelelően vették-e igénybe vagy sem.

Ebből következően a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a perbeli jogügyletek nem feleltek meg a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének. A tagok részére folyósított ellátás nem tekinthető a jogszabály által előírt szociális kötelezettségek alapján biztosított kiegészítő szolgáltatásnak, az adókedvezmény törvényi céljának megvalósulását a felperes akinek az érdekében állt volna, nem bizonyította, így nem merültek fel adatok a kockázatviselés tényére, a kölcsönösség, szolidaritás, az önsegélyezés megvalósítására. Kétségtelen tény, hogy nem ütközik jogszabályi előírásba, ha az adózó olyan szerződést köt, amelynek eredményeként adójogilag kedvezőbb helyzetbe kerül, de csak abban az esetben, ha az adót megállapító jogszabály ezt lehetővé teszi. Csak az adójogban preferált célnak ténylegesen tartalmilag is megfelelő megállapodással juttatott bevétel esetén lehetséges az adókedvezmény igénybevétele.

A munkabér tényleges kifizetője a felperes, mint munkáltató volt, így nem volt elfogadható a felperes azon álláspontja, hogy a valóságban ő nem minősül kifizetőnek.

Mindezekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp.275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Pp. 78. § /1/ bekezdés alapján kötelezte a pervesztes felperest felülvizsgálati perköltség fizetésére.

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

Budapest, 2007. szeptember 6.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Danziger Éva sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő