

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szamolai Gabriella ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Bráder Kinga jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 16.K.35.165/2007. számon indított és ugyanezen bíróság 2008. november 13-án kelt 16.K.35.165/2007/8. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 16.K.35.165/2007/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és az alperes 1559236193. számú határozatát megváltoztatja, és az elsőfokú adóhatóság 6393968592. számú határozatának az adóbírság és késedelmi pótlék fizetésére kötelező rendelkezését törli, egyebekben a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint első fokú és 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati részperköltséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilencszázezer) forint részkereseti és 2.500.000 (kétmillió-ötszázezer) forint rész-felülvizsgálati eljárási illetéket.

A fennmaradó részkereseti és rész-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 első fokú adóhatóság a 2003 és 2004-es adóévek ellenőrzése során megállapította, hogy a felperes közvetett vámjogi képviselet ellátása körében a 2004. májustól szeptemberig terjedő időszakban az import termékeket terhelő általános forgalmi adót bevallásaiban nem szerepeltette, mint termékimportot terhelő fizetendő adót. Az adót sem könyvelésében, sem analitikájában nem tüntette fel, holott az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény

(továbbiakban Áfa tv.) 41. § (2) bekezdése értelmében az adót a felperesnek kellett volna megfizetnie. Ezért a felperes terhére 2007. április 6-i határozatában 312.659.000 Ft adókülönböt állapított meg, továbbá 30%-os mértékű adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2007. szeptember 17-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának az első fokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte és sérelmezte, hogy az adóhatóság a felperes javára szolgáló körülményeket nem tárta fel. Nem vizsgálta, hogy a felperesi szolgáltatást igénybevevő importőrök áfa-kötelezettségüket teljesítették-e. Amennyiben az általános forgalmi adót az importálók megfizették, úgy a költségvetést kár nem érte.

A Fővárosi Bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint a felperes közvetett vámjogi képviselőként járt el, aki az Áfa tv. 41. § (2) bekezdése értelmében az adót az importáló helyett köteles megfizetni. Az Áfa tv. 66/A. § (1) bekezdése értelmében az import áfát akkor helyezheti levonásba, ha az általa képviselt személyre számla kibocsátásával az adót áthárította. A Fővárosi Bíróság kiemelte, hogy a felperes a kifogásolt időszakban az általános forgalmi adót nyilvántartásaiban nem szerepeltette, bevallásában nem tüntette fel, számlát nem bocsátott ki, ezért azt az általa képviselt személyekre sem hárította át. Ezért az adóhatóság a bevallani és megfizetni elmulasztott áfát a felperes javára levonandó adóként nem vehette figyelembe. A pénzügyi elszámolási hiányosságot a felperesnek kell pénzügyileg rendezni. A Fővárosi Bíróság álláspontja szerint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 170. § (1) bekezdés és 171. § (1) bekezdésére figyelemmel az előírt 50%-os helyett 30%-os mértékben meghatározott bírság összege nem jogszabálysértő. Az adóhatóság jogszerűen értékelte a felperes terhére azt, hogy többéves adózási gyakorlattal rendelkezik és a jogsértés egyértelműen szabályozott jogterületen történt, így további mérséklésre nem látott lehetőséget. A késedelmi pótlék vonatkozásában az Art. 165. § (1)-(3) bekezdésére hivatkozással kifejtette, hogy a pótlékfizetés kezdő napjaként későbbi időpont megállapítását alátámasztó kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem merült fel.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes az Art. 1. § (6) bekezdés, 97. § (3)-(6) bekezdés 170. § (1)-(2) bekezdés, 172. § (1) bekezdés, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004.

évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 50. § (1) bekezdés, továbbá az Áfa tv. 41. §, 66/A. § előírásaival. Hivatkozott arra, hogy közvetett vámjogi képviselet szabályai a vámjogról, vámeljárásról és vámigazgatásról szóló 1995. évi C. törvény (Vtv.) 2003. január 1-jétől hatályos módosításával kerültek az 50/A. § rendelkezéseibe és ezzel egyidejűleg egészült ki az Áfa tv. 41. §-a a (2) bekezdéssel, amely előírta, hogy amennyiben a vámeljáráásban az importáló helyett az általa kijelölt közvetett vámjogi képviselő jár el, az adót a közvetett vámjogi képviselő fizeti. A felperes utalt arra, hogy a fenti szabályozás azért volt problémamentes, mert az áfa a vámteher része volt, amelyet az Áfa tv. 47. § (1) bekezdése alapján a vámhatóság határozattal állapított meg.

Az Európai Unióhoz történt csatlakozással egyidejűleg 2004. május 1-jén a szabályozás úgy változott meg, hogy az általános forgalmi adót már nem a vámhatóság állapította meg határozattal, hanem önadózás útján kellett megfizetni. A vámigazgatási határozatok címzettjévé az áru importőre vált és fizetésre kötelezett egyetemlegesen a közvetett vámjogi képviselő és az importáló lett. A felperes álláspontja szerint az Áfa tv. 41. § (2) bekezdéséből nem következik, hogy az általános forgalmi adót kizárólagosan a közvetett képviselő fizetheti meg. Ezért hivatkozott arra, hogy az adóhatóságnak meg kellett volna vizsgálnia, hogy a termékimportot terhelő általános forgalmi adót az importáló megfizette-e, melynek következményeként az általános forgalmi adó a felperestől nem követelhető. Hangsúlyozta, hogy amennyiben az adót önbevallással kellett megfizetni, a közvetett vámjogi képviselőnek kizárólagos adófizetési kötelezettsége nem keletkezett. A kifejtettekre figyelemmel sérelmezte az adóbírság kiszabását és a késedelmi pótlék felszámítását. Kifejtette továbbá, hogy az adóhatóság megsértette az Art. 1. § (5) és (6) bekezdésében foglaltakat, amikor a felperes 2005. márciusában megküldött állásfoglalás kérésére a szükséges tájékoztatást nem adta meg.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Álláspontja szerint az adóhatósági megállapítást az Áfa tv. 41. § (2) bekezdésének szabálya megalapozza, a közvetett vámjogi képviselő adófizetési kötelezettsége nem választáson alapul, hanem a képviselettel együtt járó kötelezettség. Utalt az Áfa tv. 46. § (2) bekezdés a) pontjára, amely előírja, hogy a közvetett vámjogi képviselő a termékimport tekintetében az adót önadózással rendezi. A felperes e kötelezettségének nem tett eleget, javára levonható adó számlakibocsátás hiányában nem volt megállapítható. Az adóhatóság hivatkozott arra, hogy a felperes terhére megállapított adókülönbözet vonatkozásában nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy az importőrök az általános forgalmi adót megfizették-e vagy sem.

A felperes előkészítő iratában kiemelte, hogy álláspontja szerint az import áfát a tényleges importőr is megfizethette önadózás útján.

A felülvizsgálati kérelem az adókülönbözet vonatkozásában nem alapos, az adóbírság és késedelmi pótlék tekintetében alapos.

A jogerős ítélet és az alperes felülvizsgálati ellenkérelme helyesen mutatott rá, hogy az Áfa tv. 41. § (2) bekezdésének előírása egyértelműen a felperes, mint közvetett vámjogi képviselő kizárólagos adófizetési kötelezettségét mondja ki. A törvény e tartalma az Áfa tv. 41. § (2) bekezdésének nyelvtani értelmezéséből egyértelműen megállapítható („ha a vámeljárásban az importáló helyett az általa kijelölt közvetett vámjogi képviselő jár el, az adót a közvetett vámjogi képviselő fizeti”). A felperes adófizetési kötelezettségét támasztja alá az Áfa tv. 46. § (2) bekezdés a) pontjának az a rendelkezése is, hogy a közvetett vámjogi képviselő az adót önadózással rendezi. Nem vezethet ezzel ellentétes értelmezésre a 2913/92. EKG rendelet 201. cikkének 3. bekezdése sem, amely kizárólag a vámtartozás vonatkozásában tekinti egyetemleges kötelezetteknek a megbízót és a közvetett képviselőt („Az adós a nyilatkozattevő. Közvetett képviselő esetén az a személy, akinek nevében a vámáru-nyilatkozatot tették, szintén adósnak minősül”).

A fentiekre figyelemmel az adóhatóság jogszerűen állapította meg, hogy a felperes elmulasztotta a közvetett vámjogi képviselőként őt terhelő import áfa nyilvántartását, bevallását és megfizetését. E körben a Legfelsőbb Bíróság a felperes keresetét elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság utal arra, hogy – amint azt az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében helyesen kifejtette – az adóhatóság a megállapított adókülönbözetet a felperes javára levonható adóként azért nem vehette figyelembe, mert az Áfa tv. 66/A. § (1) bekezdésének előírása folytán a felperest terhelő számlakibocsátási kötelezettségnek nem tett eleget, és ily módon az adókülönbözetként megállapított adót az általa képviselt személyre nem hárította át. Az át nem hárított adó a számviteli törvény szabályai szerint pénzügyileg rendezhető.

A Legfelsőbb Bíróság osztotta a felülvizsgálati kérelemben kifejtetteket az adóhatóság által kiszabott adóbírság és felszámított késedelmi pótlék vonatkozásában. Az Art. 170. § (1) bekezdése értelmében adóhiány esetén kell adóbírságot fizetni. A 170. § (2) bekezdése kimondja, hogy adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözet, önadózás esetén csak akkor, ha az adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg. A felperes a perben folyamatosan arra hivatkozott, hogy az import áfát az importálók közvetlenül megfizették a költségvetésnek, az

adóhatóság eljárását azért kifogásolta, mert eljárása során ezt a felperesi előadást nem ellenőrizte. A fenti körülményt - a Legfelsőbb Bíróság álláspontja szerint - az adóhatóságnak az adóbírság kiszabása körében tisztáznia kellett volna. A költségvetést megillető import áfa megfizetése esetén ugyanis az adóbírság nem volt kiszabható, mivel a 170. § (2) bekezdésében meghatározott „nem fizették meg” feltétel nem valósult meg.

A Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy az első fokú adóhatósági határozat indokolása 5. oldal 3. bekezdéséből kitűnően az adóhatóság ellenőrzést végzett a felperest megbízó importálónál. Ennek ellenére az import áfa megfizetése körében megállapítást nem tett. Kizárólag azt tisztázta, hogy az adott importálók adtak-e a felperesnek megbízást közvetett vámjogi képviselőre. A tényállás e vonatkozásban történő tisztázásának elmulasztása miatt a Legfelsőbb Bíróság az adóbírság kiszabását az Art. 170. § (2) bekezdésébe ütközőnek találta.

Az Art. 165. § (1) bekezdése értelmében késedelmi pótlékot az adó késedelmes megfizetése esetén kell fizetni. A Legfelsőbb Bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy miután az adóhatóság nem tisztázta az import áfa importálók részéről történő megfizetésének tényét és időpontját, ezért nem állapítható meg kétséget kizáróan az adó késedelmes megfizetése, amit olyan, az Art. 165. § (3) bekezdése szerinti kivételes méltánylást érdemlő körülménynek tekintett, amelynek alapján a késedelmi pótlék fizetésére kötelező adóhatósági rendelkezést jogszerűtlennek találta.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet az adóbírság és késedelmi pótlék vonatkozásában alaposnak találta, és a jogerős ítéletet e körben a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a jogszabályoknak megfelelő határozat hozatalaként az adóhatóság adóbírság és késedelmi pótlék fizetésére kötelező rendelkezését törölte.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81. § (1) bekezdése alapján a pernyertesség-pervesztesség arányának megfelelően kötelezte a felperest az alperes részére részperköltség megfizetésére, illetve az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest a maximális összegű rész-eljárási illetékek megfizetésére.

Budapest, 2009. december 10.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró