

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Kun Péter Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Kun Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Mészáros Éva jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2009. január 7. napján hozott 4.K.33.085/2008/4. számú ítélet ellen a felperes által 5. sorszám alatt, az alperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelmek folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 4.K.33.085/2008/4. számú ítéletének keresetet elutasító részét hatályában fenntartja, ezt meghaladó részében hatályon kívül helyezi, egyben az alperes 8529546371 számú határozatát - a késedelmi pótlék tekintetében - hatályon kívül helyezi, és e körben az alperest új eljárásra kötelezi.

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

A 204.200 (kettőszáznégyszer-kettőszáz) felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2003-2005. években megállapodást kötött a ... Iskolával fejlesztési támogatás nyújtására, és a megállapodás alapján összesen 9.500.000 Ft-ot utalt át a szakképző iskola fenntartója, a ... Alapítvány nevére és bankszámlájára. A felperes az átutalt összegekkel csökkentette adófizetési kötelezettségét.

Az adóhatóság a felperesnél 2003. január 1-től 2006. december 21-ig terjedő időszakra, szakképzési hozzájárulás adónemben bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként kötelezte a felperest összesen 9.500.000 Ft adókülönbözet megfizetésére, adóbírság kiszabását mellőzte, és 3.404.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 8529546371 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntését a szakképzési hozzájárulásról és a képzési rendszer fejlesztésének támogatásáról szóló 2001. évi LI. törvény (továbbiakban: régi Szhtv., illetve a 2003. évi LXXVI. törvény (továbbiakban: Szhtv.) 2.§ (1) bekezdés a) pontjában, 4.§ (1) bekezdés a) pontjában, 5.§ (1) és (2) bekezdéseiben, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 165.§ (1) és (3) bekezdéseiben, 170.§ (1) és (2) bekezdéseiben, 171.§ (1) bekezdésében foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a felperes nem a jogszabályi előírásoknak megfelelően járt el akkor, amikor a támogatást az iskola helyett az alapítvány javára teljesítette, ezért tévesen csökkentette a szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettségét. Az adóbírság körében a felperes javára értékelte jóhiszeműségét, hogy hasonló mulasztás miatt még nem volt szankcionálva, és azt is, hogy a korábbi vizsgálatnál lezárt időszakok ellenőrzése során a jelen ügyben kifogásolt adózói magatartást az adóhatóság nem észrevételezte. A késedelmi pótlék kapcsán azonban méltányosság gyakorlására nem látott alapot, így azt az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, azaz 2007. október 24-ig számította fel.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte arra alapítottnak, hogy szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettségét jogszerűen teljesítette, ezért az adókülönbözet és a késedelmi pótlék jogszabálysértően került előírásra. Másodlagosan az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a késedelmi pótlék 0 Ft-ra történő leszállítását kérte.

A felperes azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. Kifejtette, hogy az általa nyújtott támogatást az iskola a megállapodásban rögzített célokra használta fel, és hivatkozott arra is, hogy az iskola és az alapítvány bankszámlája, könyvelése és gazdálkodása nem különült el. Sérelmezte, hogy az adóbírság mellőzésénél javára figyelembe vett körülményeket az alperes a késedelmi pótlék előírásánál mellőzte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét a per főtárgya tekintetében elutasította, ezt meghaladó körben - az alperes határozatát megváltoztatva - a felperes terhére előírt késedelmi pótléket törölte.

Az első fokú bíróság ítéletében azt állapította meg, hogy a felperes és a szakképző iskola által kötött megállapodásban az iskola fenntartójának bankszámla adatai kerültek feltüntetésre, az összeg a fenntartó bankszámlájára került átutalásra, és ebből a fenntartó vásárolt különböző gyakorlati képzés tárgyi feltételeit

javító tárgyakat, ezért az összeggel nem az iskola, hanem a fenntartó rendelkezett. A régi Szhtv. és az Szhtv. rendelkezései értelmében azonban a fejlesztési támogatást az iskola számára kell nyújtani, a fenntartó nem rendelkezhet a támogatás összegével, ezért a felperes a fenntartó számlájára átutalt összegekkel jogszerűtlenül csökkentette a szakképzési hozzájárulás fizetési kötelezettségét, így terhére az adókülönbözet jogszerűen került előírásra.

Az adóbírság kiszabásának mellőzését megalapozó körülmények azonban a késedelmi pótlék fizetési kötelezettség mellőzésére is okot adó kivételes méltánylást érdemlő körülményként értékelendők különös tekintettel arra, hogy a felperes a 9.500.000 Ft-ot „nem használta”, ezt az összeget ugyanis -jóhiszeműen bízva a korábbi adóhatósági gyakorlat és jogértelmezés helytállóságában- az iskola fenntartója részére átutalta.

A jogerős ítélet ellen a felperes és az alperes is felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet keresetet elutasító részének hatályon kívül helyezését, és e körben az alperes határozatának megváltoztatását kérte akként, hogy terhére adókülönbözet nem állapítható meg.

Azzal érvelt, hogy az alperes és az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte és alkalmazta a régi Szhtv., az Szhtv., valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény rendelkezéseit, és a közoktatásról szóló 1993. évi LXXIX. törvény (továbbiakban: Ktv.) 37.§ (1) bekezdésében foglaltakat.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet késedelmi pótlékre vonatkozó részének hatályon kívül helyezését kérte, azzal érvelt, hogy érdemi döntése megfelelt az Art. 165.§ (1)-(3) bekezdéseiben foglaltaknak. A késedelmi pótlék ugyanis a jogosulatlanul használt pénzeszköz szankciója, mivel a felperes jogellenesen rendelkezett az átutalásról a késedelmi pótlék megállapításának alapjául szolgáló tényleges pénzhasználat megvalósult.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos, az alperes felülvizsgálati kérelme pedig részben, az alábbiak szerint alapos:

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§ (1) bekezdése alapján eljárva az iratokból azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a tényállást jogszerűen rögzítette, és az abból levont ténybeli és jogkövetkeztetései is helytállóak a felperes terhére előírt adóhiánynak minősülő adókülönbözet tekintetében.

Az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi álláspont teljes körűen megfelel a jogvita eldöntésére irányadó régi Szhtv., az

Szhtv. továbbá Ktv. rendelkezéseknek, és az e tárgyban követett törvényi rendelkezéseken alapuló bírói gyakorlatnak (Kfv.I.35.071/2005/5.).

Az alperesi határozatban és jogerős ítéletben megjelölt törvényhelyekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság is rámutat arra, hogy a fejlesztési támogatást az iskola számára kell nyújtani. A fenntartó számára átutalt összegekkel, a fenntartó rendelkezése alapján a fenntartó által vásárolt gyakorlati képzés feltételeit javító tárgyak kifizetésére fordított pénzüsszeggel a törvényi rendelkezések értelmében az adófizetési kötelezettség nem csökkenthető.

Az Art. 165.§ (1) bekezdése értelmében az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától, a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybe vétele esetén pedig az esedékesség napjáig késedelmi pótlékot kell fizetni. Az Art. 165.§ (3) bekezdése alapján kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adóhiányt megállapító határozatban - hivatalból, vagy kérelemre - az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybe vételének napjánál az adóhatóság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként. A késedelmi pótlék mérséklésének, a felszámításnak a korlátját az Art. 165.§ (4) bekezdése tartalmazza akként, hogy a késedelmi pótlék mérséklése nem alkalmazható olyan adóhiány esetén, amikor a bírság mérséklésének nincs helye.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság az elsőfokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben, hogy a perbeli esetben az Art. 165.§ (4) bekezdése szerinti késedelmi pótlék mérséklését kizáró okok nem állapíthatók meg, és a felperes javára adóbírság mellőzése kapcsán kivételes méltánylást érdemlő körülményként értékelt adatok, tények a késedelmi pótlék kapcsán is alapot adnak - hivatalból és kérelemre is - a késedelmi pótlék mérséklésére. A felperes javára nemcsak az adóbírság kapcsán, hanem a késedelmi pótlék fizetési kötelezettség tekintetében is kivételes méltánylást érdemlő körülményként értékelendő az, hogy a korábbi ellenőrzéssel lezárt időszakok során az adóhatóság a felperes téves gyakorlatát nem kifogásolta. A felperes eljárása minden kétséget kizáróan, - alperes által sem vitatottan - jóhiszemű volt. Az a tény, hogy a jogosulatlan pénzhasználat nemcsak az államot megillető adóösszegek feletti tényleges birtoklást, hanem ezen összegek feletti jogosulatlan rendelkezést is jelenti, nem zárja ki a felperes javára szóló kivételes méltánylást érdemlő körülmények határozatban történő értékelését, mivel a késedelmi pótlék felszámításáról, az adóhiányról és az adóbírságról való döntéssel egy időben kell határozni.

Rámutat ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy az adóbírsággal ellentétben a késedelmi pótlék esetében nincs jogszabályi lehetőség a kivételes méltánylást érdemlő körülmények esetén sem a teljes elengedésre, a késedelmi pótlék 0 Ft-ban történő megállapítására. Az Art. 165.§ (3) bekezdése ugyanis kizárólag azt teszi lehetővé, hogy az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevételenek napjánál az adóhatóság későbbi időpontot állapítson meg a pótlékfizetés kezdő napjaként. Az Art. 165. §-ában szabályozott eljárástól ugyanis független jogintézmény az Art 134.§-a szerinti adómérséklés, és jelen perben nem egy adómérséklés tárgyában hozott határozat bírósági felülvizsgálatát kellett elvégezni.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§ (3) és (4) bekezdése alapján eljárva a jogerős ítélet keresetet elutasító részét hatályában fenntartotta, ezt meghaladó részét és az alperes határozatát a késedelmi pótlékre vonatkozóan hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárásra kötelezte (Pp. 339.§ (1) bekezdése).

Az új eljárás során alperes nem mellőzheti a felperes javára szóló kivételes méltánylást érdemlő körülmények értékelését, illetőleg annak figyelembe vételét, hogy a felperes terhére értékelendő körülmény nem áll fenn, és azt, hogy az Art. 1.§ (6) bekezdése értelmében, amennyiben a törvény ezt lehetővé teszi, köteles méltányosan eljárni, nemcsak kérelemre, hanem hivatalból is. Ennél fogva az alperesnek az új eljárás során egy olyan későbbi időpontot kell megállapítania a pótlékfizetés kezdő napjaként, amely arányban áll a felperes javára megállapítható kivételes méltánylást érdemlő körülményekkel.

A perköltségviselésre vonatkozó ítéleti rendelkezések a Pp. 78.§ (1) bekezdésében és a 81.§ (1) és (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

A felperes felülvizsgálati kérelmén illetékbélyegben a felülvizsgálati eljárási illetéket leróta, ennél fogva annak viseléséről rendelkezni nem kellett, az alperes pedig az 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdése alapján illetékmentes, ezért a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján a terhére megállapítható illetéket az állam viseli.

Budapest, 2009. január 14.

Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró