

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Parragi és Társai Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Endl Máttyás Gergely ügyvéd) által képviselt felperesnek, - a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Kirendeltsége (ügyintéző: dr. Egervári Éva jogtanácsos) által képviselt - mint az Észak-alföldi Regionális Közigazgatási Hivatal jogutóda - alperes ellen helyi iparűzési adó fizetési kötelezettséget megállapító határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság által 2009. március 23. napján hozott 12.K.27.011/2009/5. számú ítélet ellen a felperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem és az alperes által Kfv.V.35.288/2009/4. sorszám alatt előterjesztett csatlakozó felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 12.K.27.011/2009/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.898.200 (egymillió-nyolcszázkilencvennyolcezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes helyi iparűzési adóbevallásaiban az adó alapjába nem számította be a Németországban keletkezett árbevételét, és ez után nem fizetett helyi iparűzési adót.

Az önkormányzati adóhatóság 1998-2002. adóévekre helyi iparűzési adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló adóellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 31.635.900 Ft adókülönbözet, 12.616.440 Ft adóbírság és 11.422.201 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az alperesi jogelőd a 03-261/2005. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetét a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság a 12.K.27.017/2005/5. számú ítéletével elutasította. E jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljáró Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.229/2005/5. számú ítéletében a megyei bíróság 12.K.27.017/2005/5. számú ítéletét és az adóhatósági határozatokat hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

A Legfelsőbb Bíróság ítéletében megállapította, hogy a felperes az adóhatósági határozatokkal érintett időszakra Németországban ipari adót fizetett meg a külföldön folytatott tevékenysége után, és azt is, hogy Magyar Népköztársaság és a Német Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerülésére a jövedelem-hozadéki és vagyonadó területén Budapesten, 1977. július 18-án aláírt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1979. évi 27. számú törvényerejű rendelet, (továbbiakban: Egyezmény) előírja, az egyeztetési eljárás lehetőségét. A Legfelsőbb Bíróság az új eljárásra előírta, hogy a felperesi beadvány szerint már kezdeményezett egyeztető eljárás eredményének bevárása nélkül a hatóság a jogvitát nem zárhatja le.

A megismételt eljárás során a Pénzügyminisztérium a 14.646/2006/1. számú levélben arról tájékoztatta az adóhatóságot, hogy egyeztető eljárás lefolytatásának nincs helye, mert a helyi iparüzési adó nem tartozik az Egyezmény által szabályozott körbe. Ezért a megismételt eljárás során az elsőfokú adóhatóság ismételten meghozta a felperest kötelező határozatát, amit az alperesi jogelőd 03-2470/2006. számon helybenhagyott.

A felperes a 03-2470/2006. számú határozat ellen is keresetet nyújtott be, amely alapján eljáró megyei bíróság a 12.K.27.022/2007/5. számú ítéletében az alperesi jogelőd határozatát hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárásra kötelezte.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.230/2007/8. számú ítéletében a megyei bíróság 12.K.27.022/2007/5. számú ítéletét hatályában fenntartotta.

Ítéletében megállapította, hogy az adóhatóság nem tett eleget a jogerős ítélettel elrendelt új eljárásra vonatkozó előírásoknak. Határozatának indokolásával rámutatott arra, hogy „az új eljárás során az alperes azt a körülményt is figyelembe veheti, hogy bár a Pénzügyminisztérium állásfoglalása abból az értelmezésből indul ki, hogy a helyi iparüzési adó hozzáadott értékadó adójellegű, de az Európai Bíróság a C-283/06 és C-312/06. számú egyesített ügyben rámutatott, hogy a per során megfontolások összességére tekintettel, úgy tűnik, hogy a HIPA jellemzőivel bíró adó oly módon különbözik a HIPA-tól, hogy nem minősíthető a 6. Irányelv 33. Cikkének (1) bekezdése szerinti forgalmi adójellegű adónak.”

Az újabb új eljárás során az adóhatóság ismét megkereste a Pénzügyminisztériumot, amely a 15831/1/2008. számú levelében arról tájékoztatta az alperesi jogelődöt, hogy nem kezdeményezi egyeztető eljárás lefolytatását, mivel az csak az Egyezmény hatálya alá tartozó adónemek tekintetében értelmezhető, és a helyi iparűzési adó nem tartozik az Egyezmény hatálya alá. E jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.222/2008/5. számú ítéletében foglaltakra is. Mindezekre figyelemmel az alperesi jogelőd a 13-1553-4/2008. számú határozatában ismételten helybenhagyta az elsőfokú adóhatósági adóhatározatot, amely a felperes fizetési kötelezettségét a korábbiakkal egyezően írta elő.

Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 128, 129.§-ában, 165.§ (1) és (2) bekezdéseiben, 170.§ (1) és (2) bekezdéseiben, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 39.§ (1) bekezdésében, 52.§ 22.a) alpontjában foglaltakra alapította.

A felperes a 03-1553-4/2008. számú határozat ellen benyújtott keresetében kérte az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését. Azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget a megismételt eljárásra vonatkozó ítéleti előírásoknak. Másodlagosan kérte az alperes határozatának megváltoztatását akként, hogy a bíróság mentesítse a terhére előírt adóbírság és késedelmi pótlékfizetési kötelezettség alól.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte, fenntartotta határozatában is kifejtett jogi álláspontját.

A megyei bíróság a 12.K.27.011/2009/5. számú ítéletében az alperes határozatát az adóbírságra vonatkozó részében hatályon kívül helyezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította.

Ítéletében megállapította, hogy az alperes annyiban eleget tett a jogerős ítélet által számára előírt kötelezettségének, hogy felhívta a Pénzügyminisztérium figyelmét az egyeztető eljárásra, illetve kezdeményezte ennek megindítását, nem állt azonban rendelkezésére olyan eszköz, amely a felettes szervként eljáró Pénzügyminisztériummal szemben az egyeztető eljárást kikényszeríthette volna. A Pénzügyminisztérium álláspontjára figyelemmel nem indokolt a hatósági határozatok harmadízben történő hatályon kívül helyezése. Az új eljárás elrendelésének mellőzését indokolja a jelen perbelivel azonos tényállás mellett meghozott Kfv.I.35.222/2008/5. számú ítéletben kifejtett jogi álláspont is. Ebben az ítéletben a Legfelsőbb Bíróság immár az Európai Bíróság előtt folyamatban lévő helyi iparűzési adót érintő előzetes döntéshozatali eljárások tárgyában hozott határozatokra is alapította döntését, és elvégezte a helyi iparűzési adónem

minősítését, mégpedig akként, hogy az a forgalmi jellegére figyelemmel nem a jövedelmet, és nem a vagyont terheli.

A Htv. kizárólag 2006. január 1-től teszi lehetővé a külföldi telephelyen végzett tevékenységből származó iparűzési adóalap kiemelését a Magyarországon adóztatható adóalapból. A felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy 1998. és 2002. években németországi telephelyen elért árbevétel alapján mentesülne a helyi iparűzési adófizetési kötelezettség alól, mert ez a kötelezettsége a Htv. 35.§-a, 37.§ (1) bekezdése és 39.§ (2) bekezdése értelmében fennállt a határozatokkal érintett időszakban, ezért az alperes keresettel támadott határozata a helyi iparűzési adófizetési kötelezettség és a késedelmi pótlék előírása tekintetében megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz.

Az alperes azonban tévesen nem értékelte kivételes méltánylást érdemlő körülményként a korábbi bizonytalan joggyakorlatot, az évek óta folyamatban lévő jogértelmezési vitákat, valamint azt a tényt, hogy az Egyezmény szerinti felek között sem volt egyértelmű az egyeztető eljárással kapcsolatos állásfoglalás a perbeli adónemet érintően, ezért az adóbírság kiszabására a felperes esetében jogszabálysértően került sor.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte a keresetet elutasító rész hatályon kívül helyezését, elsődleges kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, az adóhatósági határozatok új eljárás elrendelése nélküli hatályon kívül helyezését az adókülönbözet és a késedelmi pótlék tekintetében. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet, illetve az alperes eljárása nem felel meg a Ket. 111.§ (3) bekezdésében foglaltaknak, mivel az egyeztető eljárás nem került lefoglalásra, ezért terhére a németországi telephelyen elért árbevétel után helyi iparűzési adófizetési kötelezettséget nem lehetett volna előírni.

Az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében az adóbírsággal kapcsolatos megyei bírósági döntést vitatta, kérte ennek hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének teljes körű elutasítását. A Legfelsőbb Bíróság az alperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét a Kfv.V.35.288/2009/10-I. számú végzésében hivatalból elutasította.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részének hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság jelen ügyben eljáró tanácsa teljes körűen osztja a Kfv.I.35.230/2007/8. és a Kfv.I.35.222/2008/5. számú ítéletekben kifejtett jogi álláspontot, és annak megismétlése nélkül a következőkre kíván rámutatni:

A jelen perben hozott jogerős ítélet megfelel a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek, és a Legfelsőbb Bíróság előző bekezdésben megjelölt határozatainak, amelyek alapját az Európai Bíróság (EB) iparűzési adó tekintetében kifejtett jogi álláspontja képezi, amelytől a jogalkalmazó nem tekinthet el. (C-283/06. és C-312/06. számú egyesített ügy)

A felperes álláspontjával ellentétben nem sérült a jogbiztonság elve, mivel nem került sor visszaható hatályú jogalkalmazásra, és a felperes nem vesztett el „szerzett jogot” sem, illet számára ugyanis a korábbi jogerős ítéletek nem állapítottak meg, és az új eljárást is az iparűzési adó jellegének tisztázása érdekében rendelték el, mivel ettől függött, hogy fennáll-e vagy sem a felperes adófizetési kötelezettsége. Mivel az ügy érdemi eldöntéséhez szükséges jogértelmezési kérdés tisztázódott az iparűzési adó jellegére vonatkozó egyeztetési eljárás elrendelésére jelen esetben pusztán formális okból nem kerülhet sor. A bíróságoknak a jogszabályi rendelkezéseket, így a Ket. felperes által megjelölt szabályát is a jogintézmény céljának és rendeltetésének megfelelően kell alkalmaznia, tehát nem rendelhető el új eljárás akkor, ha ennek indokoltsága már nem áll fenn. Itt jelzi meg a Legfelsőbb Bíróság azt, hogy az adóbírság hatályon kívül helyezésével a megyei bíróság a felperes javára értékelte az EB döntése előtti „bizonytalan joggyakorlatot”.

Az Egyezmény szabályaiból következően önmagában a németországi adófizetés ténye nem teremti meg az Egyezmény hatálya alá tartozást, az Egyezmény ugyanis csak azokra az adókra terjed ki, amelyeket a jövedelem, a hozadék és a vagyon után a Szerződő Államok egyikében beszednek. Az iparűzési adó - forgalmi jellegére figyelemmel - nem a jövedelmet vagy a vagyont terheli, hanem a sajátos adóalap megállapítási szabályokból következően a „hozzáadott értéktől magasabb, a bruttó termelési értéktől pedig alacsonyabb értéket”, a forgalmat adóztatja.

A megyei bíróság a vizsgált időszakra irányadó Htv. 35.§-ára, 37.§.(1) bekezdésére, 39.§ (2) bekezdésére és 52.§ 22.a) pontjára figyelemmel jogszerűen állapította meg az adóhatósági határozatok törvényességét az adókülönbözet és a késedelmi pótlék tekintetében. A felperes tévesen hivatkozott arra, hogy esetében nem az adófizetési kötelezettség keletkezésekor hatályos jogszabályok kerültek alkalmazásra, mivel kizárólag a Htv. 2006. január 1-től hatályos szabályozása teszi lehetővé a külföldi telephelyen végzett tevékenységből származó iparűzési adóalap kiemelését a Magyarországon adóztatandó adóalapból (2005. évi CXIX. törvény 110.§).

Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem

sért eljárási, avagy anyagi jogszabályt, ezért azt a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§.(1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. február hó 11. napján

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