

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Hubay Gábor ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Annamária jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság által 2010. január 13. napján hozott 7.K.20.715/2009/16. számú ítélet ellen az alperes által 17. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.715/2009/16. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint első fokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 289.200 (kettőszáznyolcvankilencezer-kettőszáz)forint kereseti- és 289.200 (kettőszáznyolcvankilencezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2006. évre egészségbiztosítási-és nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékok továbbá munkaadói járulék adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2899500148/2009 számú határozatában helybenhagyta, és kötelezte a felperest 4.820.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 2.410.000 Ft adóbírság, 1.778.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére, a jogszabályban előírt könyvek, nyilvántartások előírásoktól eltérő vezetése és a számviteli törvényben meghatározott pénzkezelési szabályzatra vonatkozó rendelkezések megsértése miatt 200.000 Ft, az adólevonási kötelezettség elmulasztása miatt pedig 50.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki.

Alperes határozatában az alábbiakat állapította meg:

A felperes könyvelésében, nyilvántartásában vezetett bér összege É. B. esetében nem azonos a ténylegesen kifizetett nettó bér összegével, ezért nettó 200.000 Ft, illetve bruttó 396.040 Ft többletfizetés után a felperes terhére nyugdíjbiztosítási járulék adónemben 73.000 Ft, egészségbiztosítási járulék adónemben pedig 59.000 Ft adókülönbötet írt elő. (1. pont)

A S.J.-vel kötött megbízási szerződések mögött ténylegesen munkajogviszony áll, így a kifizetett 1.706.400 Ft nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási járulék alapot képező összegnek minősül, amely levonását, bevallását és megfizetését a felperes elmulasztotta, ezért terhére e két adónemben adókülönbötet írt elő. (2. pont)

A felperes 2006. évben alkalmi munkavállalói esetében megszegte az alkalmi munkavállalói könyvvvel (továbbiakban: AM.könyv) történő foglalkoztatásról és az ahhoz kapcsolódó közterhek egyszerűsített befizetéséről szóló 1997. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: AM.tv.) előírásait, ezért az AM.tv. 2.§ (6) bekezdése értelmében társadalombiztosítási járulék és munkaadói járulék fizetési kötelezettségét az általános jogviszonyra vonatkozó szabályok szerint kellett volna teljesítenie. Mivel a felperes nem így járt el terhére nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási alapot megillető járulékok adónemekben adókülönbötet írt elő. Rögzítette, hogy a közteherjegyek ellenértékét a felperest terhelő járulék és adókötelezettség megállapításánál, az adóhiány összezszerűségénél nem veheti figyelembe (3. pont)

A felperes több személy esetében alaptalanul vitatta az AM.tv. megszegésére vonatkozó elsőfokú adóhatósági megállapításokat (4. pont)

M. H.részére kifizetett 90.308 Ft munkaviszonyból származó járulékalapot képező jövedelemnek minősül, amely után a felperes nem teljesítette a járulék-levonási, bevallási és fizetési kötelezettségét, ezért terhére nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékok adónemekben 24.000 Ft, egészségbiztosítási alapot megillető járulék adónemben pedig 14.000 Ft adókülönbötet írt elő. (5. pont)

Rögzítette, hogy a felperes a járulékalapot képező jövedelmek után nem vallott és nem fizetett be munkaadói járulékot, ami 374.000 Ft adókülönbötet előírását eredményezte. Az adózás rendjéről szóló 2003.évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 172.§ (14) bekezdése alapján kiszabható mulasztási bírság alapjának meghatározásánál M. H. és S. J. részére kifizetett bérből le nem vont biztosítottat terhelő társadalombiztosítási járulék összegével számolt, és ennek 50 %-át szabta ki. Az Art. 172.§ (1) bekezdés e) pontjára alapított mulasztási bírság kapcsán pedig rögzítette, hogy a felperesek teljes év tekintetében több mint 50 munkavállaló kapcsán szegte meg nyilvántartási kötelezettségét, saját pénzkezelési szabályzatát is figyelmen kívül hagyta, ezért a 200.000 Ft összegű mulasztási bírságot az elsőfokú adóhatóság megalapozottan állapította meg. (6. pont)

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte. Vitatta É. B.-tel, S. J., M. H.-val kapcsolatos alperesi megállapításokat és érdemi döntést, továbbá az AM. könyvvvel történő foglalkoztatással összefüggésben azt az alperesi álláspontot, mely szerint a nincs lehetőség a megfizetett közteherjegyek értékének beszámítására.

A megyei bíróság a felperes keresetét részben találta alaposnak. Jogi álláspontja a következő volt:

S. J. és M. H. jogviszonyával kapcsolatos alperesi megállapítások és döntések tekintetében jogszabálysértés nem állapítható meg.

É. B. részére történő kifizetéssel kapcsolatos alperesi megállapítások azonban „feltételezéseken” alapulnak. A bérkifizetési zacskó ugyanis a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv) 166 - 167.§-ai értelmében nem minősül számviteli bizonylatnak. A bérkifizetésnél elsődlegesen egyébként is a bérkifizetési jegyzék aláírását kell figyelembe venni, ezért az alperes nem bizonyította a 200.000 Ft plusz összeg kifizetését. A tanúvallomások sem támasztják alá az alperes által megállapított tényállást, mert nem volt elvárható az adóvizsgálat során, hogy a magánszemélyek pontosan emlékezzenek a 2006. januári kifizetésekre. Az alperes tényállítását csak akkor tudta volna bizonyítani, ha azt pénztárjelentés, illetve a pénztár 2006. január havi állapota is alátámasztotta volna.

Az alperes nem tett eleget az Art. 97.§ (6) bekezdése szerinti kötelezettségének, mert nem számolta el a felperes javára a közteherjegyekben megfizetett járulékokat. A szabályozás hiányosságai nem eshetnek a felperes terhére, a beszámításra vonatkozó jogos felperesi igény elutasítása az Alkotmányban megfogalmazott jogbiztonság és jogállamiság követelményét sérti.

A megyei bíróság az előzőekben részletezettekre figyelemmel az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte azzal, hogy É. B. vonatkozásában nem állapíthat meg többletkifizetést, és e körben jogkövetkezmények alkalmazására sem kerülhet sor. Előírta, hogy az alperesnek a felperes javára kell elszámolnia a közteherjegyek formájában megfizetett járulékok összegét, és ezáltal csökkentenie kell a fizetendő adóhiány mértékét.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a keresetnek helyt adó, és a perköltségre vonatkozó ítéleti döntést vitatta, e tekintetben kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és a kereseti kérelmet teljes körűen elutasító ítélet meghozatalát, illetve a perköltség összegének pernyertesség figyelembevételével történő megállapítását.

Az alperes azzal érvelt, hogy É. B. vonatkozásában határozatát megalapozottan hozta meg, a megyei bíróság e körben a tényállást tévesen állapította meg, és tévesen döntött a közteherjegyekkel

kapcsolatos beszámítás tekintetében is. Jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott az Alkotmány 2.§-ában, a Pp. 81.§-ában, 339.§ (1) bekezdésében, 339/A §-ában, az Art. 40.§ (1) bekezdésében, 43.§ (1) bekezdésében, 97.§ (4) és (6) bekezdésében, 129.§ (1) bekezdésében, 170.§ (2) bekezdésében, a tévesen lerótt közteherjegyek értékének visszatérítésére vonatkozó szabályokat rögzítő 29/1997. (IX.3.) PM rendelet (továbbiakban: PM.r.) 1.§ és 5.§-aiban, és az AM.tv. 3.§-ában foglaltak megsértésére.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részének hatályban tartását kérte. Kifejtette, hogy É. B. vonatkozásában az alperes „okszerűtlenül” értékelte a bizonyítékokat.

Hivatkozott a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL törvény (továbbiakban: Ket.) „alapelveire” azzal, hogy ezek előírják az ügyfélre háruló eljárási terhek csökkentését, a „közhatalom szolgáltató funkcióját”, a gyors és hatékony eljárást, ezért az alperes nem kényszerítheti arra, hogy a közteherjegyekkel kapcsolatos jogos igényét külön eljárásban érvényesítse.

Kifejtette, hogy nagyobb részben pernyertes lett, ezért a pertárgyértékre és a felszámított ügyvédi munkadíjra figyelemmel a perköltségre vonatkozó ítéleti döntés is jogszerű.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§ (1) bekezdése alapján eljárva - a rendelkezésére álló iratok alapján - a következőket állapította meg:

A felperes könyvelésében, nyilvántartásában vezetett bér összege É. B. esetében nem azonos a ténylegesen kifizetett nettó bér összegével. Éberling Bernadett bérkartonján ugyanis 2006. január havi járandóságként 480.000 Ft bruttó munkabér (240.000 Ft munkabér és 240.000 Ft jutalom) szerepel, ami 344.850 Ft nettó bérkifizetést jelent, és a felperes ezen összegek után teljesítette járulékfizetési kötelezettségét. A felperes bankszámlájának és bérkifizetési tasaknak az adatai alapján azonban É. B. részére 2006. január havi járandóságként 300.000 Ft átutalással, 244.850 Ft pedig készpénzes kifizetésként került kifizetésre, ami összesen nettó 544.850 Ft-nak felel meg. É. B. és a bérkifizetéssel foglalkozó személy, S. J. közigazgatási eljárás során úgy nyilatkozott, hogy minden esetben a bérkifizetési tasakon szereplő összeg került kifizetésre. É. B. az adóhatóságon elismerte, hogy a bérkifizetési tasakon lévő aláírás tőle származik, és az azon szereplő összeget vette fel, ezért téves az az ítéleti megállapítás, mely szerint az alperes csakis és kizárólag a bérkifizetési zacskón lévő adatokra alapította volna a megállapításait. A közigazgatási eljárás során előadottaktól eltérő

perbeli tanúnyilatkozatok valóságtartalmának és a kereset alaposságának alátámasztására nem alkalmas az, hogy a felperes pénztára nem mutatott többletkifizetést. A bérkifizetés ugyanis nem egyénekenként, hanem egy összegben szerepelt, tehát ebből nem állapítható meg az É. B. részére kifizetett pénz, és nem életszerű, hogy egy ún. zsebbe kifizetett összeg külön könyvelési tételként is feltüntetésre kerüljön a nyilvántartásban. Az alperes a nettó 200.000 Ft, illetve bruttó 396.040 Ft többletfizetés után a felperes terhére az adókülönbözetet megalapozottan és jogszerűen írta elő.

A felek között nem volt vita a tekintetben, hogy a felperes minden alkalmi munkavállalóként nyilvántartott foglalkoztatottja esetében megszegte az Am.tv. rendelkezéseit, ezért az Am.tv. 2.§ (6) bekezdése értelmében a társadalombiztosítási - és munkaadói járulékfizetési kötelezettségét az általános munkaviszonyra vonatkozó szabályok szerint kell teljesítenie. Az Art., az Am.tv, a PM.r, a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény, és a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény nem rögzít olyan rendelkezést, amely lehetővé tenné az alkalmi munkavállalók tekintetében felperes által vásárolt, AM. könyvbe beragasztott, felhasznált közteherjegy ellenértékének figyelembevételét az utólagos adó megállapítás során.

A közteherjegy ellenértékének forgalmazási költséggel csökkentett részét a forgalmazó nem az adóhatóságnak, hanem a Magyar Államkincstár (továbbiakban MÁK) által vezetett „Közteherjegy ellenértéke” lebonyolítási számla javára utalja át, és a MÁK ebből utal át a különböző számlák javára. (PM.r. 1.§ és 5.§-ai)

Az adóhatóságnak eljárását az Art. szabályai szerint kell lefolytatnia, és csak e törvény által meghatározott körben és módon veheti figyelembe az adózó által teljesített közterheket.

Az adóhatóságnak az Art. 40.§ (1) bekezdése, 43.§ (1) bekezdése értelmében az adózó kötelezettségét és költségvetési támogatás iránti igényét, valamint az ezekre teljesített befizetést illetve kiutalást az adózó adószámláján kell nyilvántartania. Az adóhatóságnak a kötelezettségeket, befizetéseket és kiutalásokat az adószámlán adónként, költségvetési támogatásonként kell kimutatnia. Az adózónak pedig az adóhatóság által nyilvántartott adót adónként, adónemenként, az adónemeknek megfelelő adószámlára kell megfizetnie, és a költségvetési támogatást is támogatásonként, a megfelelő számláról kell visszaigényelnie, a bírságot, a pótlékot és a költséget külön számlára kell megfizetnie. E törvényi rendelkezések tehát kizárják a közteherjegy formájában (tehát nem

adószámlára történő befizetésként) teljesített kötelezettség adóhatósági nyilvántartását és igénykénti kezelését is.

Az ismertetett rendelkezésekből egyértelműen következik az is, hogy a MÁK által vezetett számla nem adóhatóság által vezetett adószámla, arra nem az adózó eszközöl befizetéseket, és nincs az adóhatóságnak olyan kötelezettsége, hogy nyilvántartsa a közteherjegyekkel lerótt közterheket, ennél fogva nem áll rendelkezésére olyan adat, amelyből megállapíthatná, hogy az egyes közteherjegy értékéből melyik adózó tekintetében, mikor, milyen számlára, mekkora összeg került átutalásra.

Az utólagos adó-megállapítás során az adóhatóság - Art. 129.§ (1) bekezdésének a.)-c) pontjai értelmében - határozattal

- adónként, költségvetési támogatásként az egyes bevallási időszakokra elkülönítve állapítja meg a bevallott vagy bevallani elmulasztott és az ellenőrzés eredményeként különbözetként feltárt adó, illetve költségvetési támogatás alapját, az adókülönbözetet, a költségvetési támogatás különbözetet, valamint az adókötelezettséget érintő jogszabálysértés jogkövetkezményeit,
- az adózót a terhére megállapított adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére kötelezi azzal, hogy az adózó a befizetés teljesítésekor figyelembe veheti a befizetéskor az adott adónemen fennálló esetleges túlfizetését, és - rendelkezik az adózó javára mutató különbözet kiutalásáról akkor, ha a javára feltárt különbözet az adózó adófolyószámláján egyenlegében túlfizetést eredményez, és az adózónak nincsen más adóhatóság, vámhatóság megkeresésén alapuló egyéb köztartozása.

E kogens szabályok is csak az adóhatóság által vezetett egyes adószámlákon fennálló adózó által eszközölt befizetések illetve túlfizetések figyelembevételét írják elő, és e törvényi feltételek a felperes esetében - a közteherjegyeket illetően - nem állapíthatók meg.

A felperes által kért beszámításra az Art. 170.§ (2) bekezdése sem ad lehetőséget, mivel akként rendelkezik, hogy adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözet, önadózás esetén csak akkor, ha az adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg, illetve a költségvetési támogatást igénybe vették. Az eredeti esedékesség napján fennálló túlfizetést az adófizetési kötelezettség teljesítéseként csak akkor lehet figyelembe venni, ha a túlfizetés az ellenőrzés megkezdésének napján is fennáll. A felperes a terhére alkalmi munkavállalók foglalkoztatása miatt megállapított adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizette meg, és túlfizetése sem állt fenn.

Az Alkotmánybíróság már több határozatában rámutatott arra, hogy a közigazgatási szervek tevékenységével kapcsolatosan az Alkotmány 2.

§ (1) bekezdésében szabályozott jogállamiság elvéből fakadó követelmény a közigazgatás törvény alá rendeltségének követelménye. Az a követelmény, hogy a társadalmi viszonyokba közhatalom birtokában beavatkozó közigazgatási szervek a jog által meghatározott szervezeti keretek között, a jog által szabályozott eljárási rendben, az anyagi jog által megállapított keretek között hozzák meg döntéseiket. [56/1991. (XI. 8.) AB határozat, ABH 1991, 454., 456.; 6/1999. (II. 21.) AB határozat, ABK 1999. április 107., 109.]

A közigazgatási perekben ezért a bíróságnak a keresettel támadott határozatok jogszerűsége tárgyában kell döntenie, mégpedig a határozathozatalkor irányadó tényállásra és az akkor hatályos jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel. (Art. 143.§ (1) bekezdése, Pp. 339.§.(1)-(2) bekezdései, 339/A.§, Ket.109. és 111.§-ai)

Az adóhatóságot az Art. 97.§-a szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség csak az ügy eldöntése szempontjából releváns tények tekintetében terheli, amely során nem vitásan fel kell tárnia az adózó javára szóló tényeket és körülményeket is. Azt azonban, hogy melyek az ügy eldöntése szempontjából releváns illetve az adózó javára értékelhető tények, körülmények a jogvita eldöntésére irányadó anyagi és eljárási jogszabályok, a törvények határozzák meg.

A felperes nem tudott megjelölni olyan anyagi vagy eljárási jogszabályt, amely lehetőséget adna az általa felhasznált közteherjegyek ellenértékének figyelembe vételére, és a terhére alperesi határozatban előírt járulékhiány csökkentésére. Az alperes helytállónan hivatkozott arra, hogy jogszabályi rendelkezés hiányában, illetve abban a jogszabályi környezetben, amelyet a Legfelsőbb Bíróság az előzőekben részletesen ismertetett nincs lehetőség kereseti kérelemnek helyt adó döntés meghozatalára. Az adójogviszonyra irányadó eljárási és anyagi jogszabályok nem teszik lehetővé a közigazgatási és a peres eljárásban azt, hogy az adózó a közteherjegyek kapcsán beszámítási kifogással vagy viszontkeresettel éljen. (Pp.336.§) A Ptk. 296.§ (1) bekezdése szerinti jogintézmény az adóügyi jogvitákban nem alkalmazható. Az alperes terhére ezért a megyei bíróság tévesen állapította meg az Art 97.§-a szerinti szabályok megsértését a közteherjegyek formájában lerótt járulékok tekintetében, az alperes határozata e körben is törvényes, és nem alkotmányosértő, mert megfelel a jog által szabályozott követelményeknek. Megjegyzi a Legfelsőbb Bíróság e körben azt is, hogy a PM.r 2010.IV.1-én hatályát veszítette. A fel nem használt közteherjegyek forgalomból történő kivonásáról, értékének megtérítésével valamint a közteherjegyek selejtezésével kapcsolatos eljárási és elszámolási szabályokról szóló 8/2010. (III.18.) PM. rendelet is - amely nem tartalmaz visszaható hatályú

szabályozást - kizárólag a fel nem használt közteherjegyek elszámolására rögzít rendelkezéseket.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részét a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A pervesztes felperes a 78.§ (1) bekezdése alapján köteles az első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésre, amelynek összegét a Legfelsőbb Bíróság a pertárgyértékre és az alperes teljes pernyertességére figyelemmel állapította meg.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdés a/ pontjában, 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986.(VI.26.) IM. rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2010. szeptember 16. napján

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