

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága felperesnek a dr. Horváth Flóra jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2010. augusztus 27. napján kelt 4.K.33.812/2009/6. számú ítélete ellen az alperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 4.K.33.812/2009/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A feljegyzett 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 Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2004.-2006. évekre társasági adó és általános forgalmi adó adónemekben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2009. január 12. napján kelt 2866635727 számú határozatával a felperest 1.100.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 110.000 Ft adóbírság és 85.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Indokolása szerint a felperes a vizsgált években a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao tv./ 7.§-ának /1/ bekezdés x. pontjába ütköző módon vette figyelembe adózás előtti eredményt csökkentő tételként a helyi iparűzési adó ráfordításaként elszámolt összegeit, mert adófolyószámláján az adóévek utolsó napján hátraléka állt fenn: 2004. december 31-én 1.000 Ft egészségbiztosítási alapot megillető járulék, 2005. december 31-én 1.000 Ft egészségbiztosítási alapot megillető járulék, és 6.000 Ft szakképzési hozzájárulás, 2006. december 31-én 287.000 Ft innovációs járulék adónemben.

Kifejtette, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 178.§-ának 4. pontját módosító, az egyes adótörvények módosításáról szóló 2007. évi CXXVI. törvénynek /a továbbiakban: Mód.tv./ a 216.§ /1/ bekezdésével megállapított rendelkezése 2007. november 16. napján lépett hatályba, ezért csak a 2007. évi társasági adóalap megállapításakor vehető figyelembe, ebből következően felperes ügyében az Art. 178.§-ának nem módosított 4. pontja alapján nincs jelentősége annak, hogy a

felperes folyószámláinak összege - egyéb adónemekben fennálló túlfizetések miatt - mindhárom vizsgált év utolsó napján többletet, hivatkozása szerint 2004. évben 1.124.158 Ft-ot, 2005. évben 3.082.158 Ft-ot, 2006. évben 4.452.278 Ft-ot mutatott.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2009. május 14. napján kelt 2899432535 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében a határozatok megváltoztatását és fizetési kötelezettségei törlését kérte. Álláspontja szerint miután a vizsgált években folyószámláinak összegyenlege mindvégig többletet tartalmazott, az adóhatóság a terhére jogsértő módon állapított meg fizetési kötelezettséget. Hivatkozott arra is, hogy a 2004. évi tételeket az adóhatósággal egyeztetette és rendezte, a 2005. évi folyószámla egyenleget pedig 2005. december 29. napján vette át, és egy nap nem volt az egyeztetésre elegendő.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Ítéletében ismertette a Tao tv. 7.§ /1/ bekezdés x. pontját, és egyetértett a felperes álláspontjával abban, hogy adóügyében a folyószámla összegyenleg /az összes adónem együttes egyenlege/ jogellenes figyelmen kívül hagyása történt. A felperesnek ugyanis mindhárom vizsgált adóévben annak utolsó napján többlete volt. Az Art. 178.§ 4. pontját módosító Mód.tv. a 216.§ /1/ bekezdése alapján a kihirdetés napjától azaz 2007. november 16-tól hatályos, és a 481.§ /2/ bekezdése szerint alkalmazni kell a hatályba lépésekor jogerősen el nem bírált ügyekben. E hatályba léptető rendelkezés alapján egyértelmű, hogy a Mód.tv. hatályba lépése után indult ellenőrzés és hatósági eljárás során ezt az adótartozás fogalmat kellett alkalmaznia az adóhatóságnak, függetlenül attól, hogy a hatályba lépést megelőző időszakra teljesítendő felperesi kötelezettségről volt szó. Az elsőfokú bíróság rögzítette még ítéletében, hogy az alperes által hivatkozott legfelsőbb bírósági eseti döntés a Mód.tv. 481.§ /2/ bekezdése kapcsán jogi álláspontot nem tartalmaz, a PM szakmai véleménye pedig nem joganyag.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a Mód.tv. 216.§-át, 481.§ /2/ bekezdését, a Tao tv. 7.§ /1/ bekezdés x. pontját tévesen értelmezte és alkalmazta, mivel a nettó adótartozás kedvezményre való jogosultság vizsgálata a felperes esetében 2004.-2006. évi társasági adóalap meghatározásakor merült fel, így az akkor hatályos jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően kellett az adótartozás fennállását megítélni.

A felperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Tao tv. 7.§-ának /1/ bekezdés x. pontja értelmében az adózás előtti eredményt csökkenti az adózó által a helyi adóról szóló törvény rendelkezései szerint megállapított helyi iparűzési adó alapján adóévi ráfordításként elszámolt összeg, de legfeljebb az adózás előtti nyereség összege, feltéve, hogy az adózónak az adóév utolsó napján nincs az állami vagy önkormányzati adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása. A 2007. november 15-én hatályos Art. 178.§ 4. pontja alapján adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás. A 2007. november 16-tól hatályos szöveg szerint adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás; ha jogszabály valamely kedvezmény igénybevételét ahhoz köti, hogy az adózónak ne legyen adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása, e feltétel vizsgálata során az adóhatóságnál nyilvántartott adótartozás összegét csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetés összegével (nettó adótartozás).

A Mód.tv. 382.§ /5/ bekezdése alapján e törvénynek az Art. 175.§ /17/-/19/ bekezdéseit, a 178.§ 4. pontját megállapító rendelkezései a kihirdetés napján: 2007. november 16-án lépnek hatályba. A Mód.tv. 481.§-ának /2/ bekezdése értelmében e törvény rendelkezéseit kell alkalmazni a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben, továbbá a hatályba lépést követően az azt megelőző időszakra teljesítendő, illetve esedékessé vált kötelezettségekre azzal, hogyha a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések az adózóra összességében kevésbé terhes, bírság-, pótlékfeltételeket határoztak meg, a kötelezettségre legfeljebb az elkövetéskor hatályos törvényben meghatározott legmagasabb mérték alkalmazható.

Az elsőfokú bíróságnak abban a jogkérdésben kellett állást foglalnia, figyelemmel a Tao tv. 7.§-ának /1/ bekezdés x. pontjára és arra, hogy a vizsgált években felperesnek meghatározott adófolyószámláján adóhátraléka állt fenn, ugyanakkor más adófolyószámláján túlfizetése volt, hogy a 2007. november 16-án hatályba lépett Mód.tv. alapján a felperes esetében az adótartozást nettó módon lehet-e számítani, avagy a 2006. december 31-én hatályos Art. 178.§ 4. pontját kell alkalmazni.

A Legfelsőbb Bíróságnak hivatalos tudomása van arról, hogy Kfv.I.35.499/2009/4.számú, a Kfv.I.35.327/2010/8.számú, a Kfv.I.35.381/2010/6.számú legfelsőbb bírósági ítéletekben azonos pertárgyban már született döntés.

A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.381/2010/6. számú ítéletében a Mód.tv. idézett hatályba léptető és átmeneti rendelkezéseinek vizsgálata alapján "azt állapította meg, hogy a perbeli vita eldöntésénél már az Art. 178.§ 4. pontjának módosított rendelkezését, vagyis a nettó adótartozás szabályait kellett figyelembe venni. A Mód.tv. 481.§ /2/ bekezdése egyértelmű átmeneti rendelkezéseket tartalmaz azzal, hogy a törvény rendelkezéseit alkalmazni kell a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben. Arról is rendelkezik - ami jelen perben irreleváns -, hogy a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezést kell alkalmazni, ha az adózóra nézve összességében kedvezőbb. A jogalkotásról szóló 1987. évi XI. törvény 12.§ /2/ bekezdése értelmében a jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. Ugyanakkor a jogalkotásról szóló törvény nem tiltja, hogy visszamenőlegesen kedvezőbb feltételeket állapítson meg a jogszabály. Az Art. 178. § 4. pontjának módosított szabálya a nettó adótartozás fogalmának bevezetésével az adózóra nézve kedvezőbb szabályozást vezetett be a nyilvántartott adótartozás és a nyilvántartott túlfizetés összegének egybevetésével. A felperes esetében is ez a tényállás állt fenn, hiszen adótartozása volt, ugyanakkor összességében jelentős túlfizetése figyelembevételével a Tao tv. 7.§ /1/ bekezdés x. pontjában szabályozott adókedvezmény lehetőségétől nem esett el."

E jogértelmezésre is figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság jelen tanácsa azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság döntése a felülvizsgálati kérelem keretetei között jogszerű.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján az elsőfokú bíróság jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A felperesnek a felülvizsgálati eljárás során perköltsége nem merült fel, ezért arról a Legfelsőbb Bíróságnak nem kellett rendelkezni.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket - az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ /1/ bekezdés c. pontja alapján az alperest megillető illetékmentességre figyelemmel - a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2011. május 12.

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

